وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة يحي فارس بالمدية

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

قسم علوم مالية ومحاسبة

الموضوع:

دور التدقيق الداخلي في تحسين فعالية نظام الرقابة الداخلية – دراسة ميدانية بمؤسسة سونلغاز بولاية المدية –

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبة

تخصص: محاسبة

إعـــداد الطالبة :

- إكرام غازي

إشـــراف الأستـــاذة:

د/ سارة مولاي مصطفى

أعضاء لجنة المناقشة:

الإسم واللقب	الرتبة	الصفة
حورية قاسيمي	أستاذ محاضر " أ "	رئيسا
سارة مولاي مصطفى	أستاذ محاضر " أ "	مشرفا ومقررا
بلحياني خديجة	أستاذ محاضر " ب "	عضوا مناقشا

السنة الجامعية: 2024 /2025م


بسم الله الرحمن الرحيم



شكـــر وعرفـــان:

نحمد الله سبحانه وتعالى حمدا يليق لجلال وجهه وعظيم سلطانه على نعمته وتوفيقه لي على اتمام هذه المذكرة واحترافا بالفضل وتقدير الجميل نتوجه بجزيل الشكر والامتنان الى من شرفتني بإشرافها على مذكرتي الدكتورة الفاضلة " مولاي مصطفى سارة " صاحبة الصدر الرحب والخلق العظيم قمة في التواضع والاخلاق التي لم تبخل علي بالملاحظات القيمة وتوجيهاتها السديدة طيلة انجاز هذا العمل فجزاها الله عني كل خير ان شاء الله.

كما يسرني ان اتقدم بخالصي الشكر والامتنان والعرفان لأعضاء لجنة المناقشة لقبولهم الموافقة على مناقشة هذه المذكرة وجهدهم في قراءتها وعلى ما سيبدونه من ملاحظات قيمة من شانها تصويب واسراء هذه المذكرة فلهم مني كل الاحترام والتقدير . كما اتوجه بخالص الشكر والامتنان الى رئيس قسم الرقابة و التفتيش لشركة سونلغاز بالمدية السيد " بطاش مُحَمَّد " على كل المعلومات التي قدمها لي.

كما لا يفوتني ان اعترف بالجميل لكل من ساعدني في انجاز هذه المذكرة ولو بكلمه طيبة .

إهـــداء

الحمد لله الذي يسر البدايات واكمل النهايات وبلغنا الغايات الحمد لله الذي بنعمته تتم الصالحات اليوم اعيش شعور هذه الآية " فَرِحِينَ بِمَا آتَاهُمُ اللَّهُ مِنْ فَضْلِهِ "

انظر لنفسي ولنجاحك الذي ينظر الى معجزته الى ذلك الحلم الذي طال انتظاره تحقق بفضل الله واصبح واقعا افتخر به اهدي هذا العمل إلى

الى انيسة العمر وحبيبة الروح وأعظم نعم الله عليّ النور التي أضاءت دربي التي حملتني وهنا على وهن الى من فتحت عيني على ابتسامتها ولمست الراحة في حجرها واتخذت الحنان من بين احضانها " امي الغالية " اطال الله في عمرها ورزقها الله الصحة والعافية

الى من دعمني بلا حدود وأعطاني بدون مقابل من زرع في قلبي حب العلم والتعلم وعلمني ان الدنيا كفاح وسلاحها العلم والمعرفة صاحب الفضل الاول في بلوغي مرحلة التعليم العالي" ابي الغالي " طاب بك العمر يا سيد الرجال وطبت لي عمرا فجزاك الله عني كل خير .

الى من قاسموني حليب الامومة الى من شددت عضدي بهم فكانوا ينابيع ارتوي منها الى خيرة ايامي وصفوتها " اخوتي واخواتي " حفظهم الله .

الى من ارى التفاؤل في عينيه والبسمة في وجهه اعزهم الى قلبي اخي الغالي " عيسى " حفظه الله و بارك الله له في رزقه وفي ذريته .

الى اجمل اضافات العائلة زوجات اخوتي حفظهم الله .

الى من تحلوا بالايخاء وتميزوا بالوفاء والعطاء الى من جمعتني معهم الجامعة رفيقات الدرب حفظهم الله.

الى كل من كان له اثر طيب على حياتي والى كل من احبه قلبي ونسيهم قلمي .

لولا فضل الله وتوفيق منه ما كنت لا فعل هذا الحمد لله شكرا وحبا وامتنانا على البدء والختام.

إكـــرام

مستخلص:

هدفت الدراسة إلى إبراز دور **التدقيق الداخلي** في تحسين **فعالية نظام الرقابة الداخلية** في مؤسسة سونلغاز بالمدية، ومن أجل الوصول إلى هدف الدراسة تم استخدام بعض الأدوات والمتمثلة في المقابلات الشخصية والملاحظات، حيث تم الاعتماد على **المنهج الوصفي التحليلي** في الجانب النظري، أما الجانب التطبيقي فقد تم الاعتماد على تحليل مختلف الوثائق الخاصة بالمؤسسة.

حيث أظهرت **نتائج الدراسة** أن نظام الرقابة الداخلية في مؤسسة سونلغاز فعال ويعود هذا إلى تدعيم وظيفة التدقيق الداخلي التي يتم من خلاله معرفة مدى قدرة المؤسسة على تتبع الإجراءات الموضوعة عن طريق الرقابة والفحص المستمر لجميع العمليات التي تتم داخل مؤسسة سونلغاز، فيما بعد تقديم بعض **الاقتراحات** إلى مؤسسة سونلغاز بوضع خطط واستراتيجيات مستقبلية من أجل تحقيق فعالية نظام الرقابة الداخلية.

الكلمات المفتاحية: التدقيق الداخلي، نظام الرقابة الداخلية، مؤسسة سونلغاز.

Abstract:

The study aimed to highlight the role of internal auditing in improving the effectiveness of the internal control system in the Sounalghaz institution. The research problem was framed by the question, To achieve this objective, a descriptive method was adopted, using some relevant tools and techniques such as interviews and personal observations. The theoretical aspect was supported by document analysis, while the practical side relied on case study analysis of the institution.

The findings of the study indicated that the internal control system at the Sounalghaz institution is effective. This is due to the enhancement of the internal audit function, which contributes to clarifying the procedures followed by the institution through regular monitoring and continuous inspection of the activities and operations within Sounalghaz. This allows for early detection of deviations and weaknesses. Some recommendations were presented to the Sounalghaz institution, including the proposal of an independent plan to improve the effectiveness of the internal control system.

Keywords: Internal auditing, internal control system, Sounalghaz institution

فهرس المحتويات

فهرس المحتويات

شكـــر وعرفـــان:	III
إهـــداء	IV
مستخلص:	V
Abstract:	VI
فهرس المحتويات	VIII
فهرس الأشكال	XII
فهرس الجداول	XIV
فهرس الملاحق	XVI
قائمة الرموز	XVIII
مقـدمـــة	أ-و
الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للتدقيق الداخلي	**7-28**
تمهيد:	2
المبحث الأول: ماهية التدقيق الداخلي	3
المطلب الأول: نشأة التدقيق الداخلي.	3
المطلب الثاني: تعريف وخصائص وأهداف التدقيق الداخلي.	5
المطلب الثالث: أنواع ووظائف التدقيق الداخلي.	11
المبحث الثاني: أساسيات المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي.	15
المطلب الأول: معايير التدقيق الداخلي.	15
المطلب الثاني: مبادئ التدقيق الداخلي وقواعده السلوكية.	17
المطلب الثالث: خطوات تنفيذ التدقيق الداخلي	19
المبحث الثالث: محددات التدقيق الداخلي.	23

المطلب الأول: خدمات وأساليب التدقيق الداخلي. 23
المطلب الثاني: مقومات التدقيق الداخلي 26
المطلب الثالث: إجراءات التدقيق الداخلي..... 27
خلاصة الفصل: 29
الفصل الثاني: مدخل نظري لنظام الرقابة الداخلية ومدى مساهمة التدقيق الداخلي في تحسينها. 30-61
تمهيد 31
المبحث الأول: أساسيات حول نظام الرقابة الداخلية..... 32
المطلب الأول: تطور نظام الرقابة الداخلية 32
المطلب الثاني: تعريف وخصائص وأهداف نظام الرقابة الداخلية..... 34
المطلب الثالث: مكونات وأنواع نظام الرقابة الداخلية 39
المبحث الثاني: فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة..... 46
المطلب الأول: خطوات تقييم نظام الرقابة الداخلية 46
المطلب الثاني: المقومات الأساسية لنظام الرقابة الداخلية 49
المطلب الثالث: أساليب تقييم نظام الرقابة الداخلية..... 54
المبحث الثالث: مساهمة التدقيق الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية. 57
المطلب الأول: إجراءات نظام الرقابة الداخلية 57
المطلب الثاني: مسؤولية المدقق الداخلي اتجاه نظام الرقابة الداخلية..... 58
المطلب الثالث: علاقة التدقيق الداخلي بنظام الرقابة الداخلية..... 59
خلاصة الفصل: 62
الفصل الثالث: دراسة ميدانية لدور التدقيق الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية بشركة سونلغاز– المدية–..... 63-105
تمهيد: 64
المبحث الأول: الإطار العام للمؤسسة محل الدراسة 65

المطلب الأول: تقديم عام لشركة سونلغاز 65
المطلب الثاني: تقديم لفرع شركة سونلغاز بالمدية 66
المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي لفرع شركة سونلغاز بالمدية 67
المبحث الثاني: التدقيق الداخلي ونظام الرقابة الداخلية في المؤسسة 73
المطلب الأول: كيفية إعداد التقرير 73
المطلب الثاني: الموازنة التقديرية وعلاقتها بالتدقيق الداخلي 79
المطلب الثالث: نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة 86
المبحث الثالث: مناقشة وتحليل النتائج 88
المطلب الأول : أسئلة المقابلة الشخصية للتدقيق الداخلي ونظام الرقابة الداخلية في مؤسسة سونلغاز 88
المطلب الثاني: تحليل نتائج المقابلة الشخصية 98
المطلب الثالث: علاقة التدقيق الداخلي بنظام الرقابة الداخلية في المؤسسة 102
خلاصة الفصل : 105
خـاتمــة 106
قائمة المراجع 111
ملاحق 119

فهرس الأشكال

فهرس الأشكال

الشكل رقم (1-1): تعريف التدقيق الداخلي 8
الشكل رقم (1-2): المبادئ الأساسية لمدونة قواعد السلوك 19
الشكل رقم (2-1): مراحل تطور نظام الرقابة الداخلية.....33
الشكل رقم (2-2): خطوات عملية تقييم المخاطر 40
الشكل رقم (2-3): قواعد وأسس الضبط الداخلي.....45
الشكل رقم (2-4): مراحل تقييم نظام الرقابة الداخلية.....48
الشكل رقم(2-5): مقومات نظام الرقابة الداخلية 53
الشكل رقم 2-6: تحديد موقع التدقيق الداخلي من نظام الرقابة الداخلية 61
الشكل رقم (3-1): الهيكل التنظيمي لشركة التوزيع بالمدية 68

فهرس الجداول

فهرس الجداول

الجدول رقم (1_1)التطور التاريخي لتدقيق الداخلي. 3
الجدول رقم (1-2): المعايير الدولية للتدقيق الداخلي.....16
الجدول رقم (2-1): مكونات نظام الرقابة الداخلية.....42
الجدول رقم: (2-2): يوضح الاختلاف بين الرقابة المحاسبية والرقابة الإدارية من ناحية طبيعتها وأهدافها. 44
الجدول رقم (2-3): قائمة استبيان حول (تأمين المعلومات الناتجة عن النظام المحاسبي.....55
الجدول رقم (3-1): حالة السجلات المتعلقة بإدارة الفواتير 74
الجدول رقم (3-2): متابعة مدى تنفيذ التوصيات السابقة.....78
الجدول رقم (3-3): انحراف كمية المبيعات لسنة 2021.....79
الجدول رقم (3-4): انحراف كمية المبيعات لسنة 2022.....80
الجدول رقم (3-5) : انحراف كمية المبيعات لسنة 2023.....81
الجدول رقم(3 – 6): انحراف عدد المشتركين الجدد لسنة 2021 82
الجدول رقم (3-7): انحراف عدد المشتركين الجدد لسنة 2022 83
الجدول رقم (3-8): انحراف عدد المشتركين الجدد لسنة 2023 84
الجدول (3-9): قائمة أسئلة التدقيق الداخلي بالنسبة للمفاهيم الأساسية (تعريف التدقيق، أهداف الخدمات، الخصائص).....88
الجدول (3-10): قائمة أسئلة التدقيق الداخلي بالنسبة للمقومات (الكفاءة الاستقلالية- نطاق العمر- إدارة قسم التدقيق).....89
الجدول رقم (3-10): قائمة أسئلة المقابلة التدقيق الداخلي بالنسبة للوظائف (الفحص والتقييم).....90
الجدول رقم (3 -11): قائمة أسئلة المقابلة للتدقيق الداخلي بالنسبة لمراحل عملية التدقيق 91
الجدول رقم(3-12): قائمة أسئلة المقابلة للتدقيق الداخلي بالنسبة للإجراءات والسياسات.....92
الجدول (3-13): قائمة أسئلة المقابلة لنظام الرقابة الداخلية المتعلق بالمشتريات 92
الجدول (3-14): قائمة أسئلة المقابلة لنظام الرقابة الداخلية المتعلق بالمبيعات.....94

الجدول رقم (3-15): قائمة أسئلة المقابلة لنظام الرقابة الداخلية المتعلقة بالأجور والرواتب 95
الجدول(3-16): قائمة أسئلة المقابلة لنظام الرقابة الداخلية المتعلق بالمدفوعات..... 95
الجدول (3 -17): قائمة أسئلة المقابلة لنظام الرقابة الداخلية المتعلق بالمقبوضات..... 97

فهرس الملاحق

فهرس الملاحق

1 مسك السجلات التنظيمية .
2 حالة السجلات التنظيمية في المؤسسة .
3 جدول متابعة تنفي التوصيات السابقة .
4 عدد المبيعات الفعلية من الكهرباء .
5 عدد المبيعات الفعلية من الغاز
6 عدد المشتركين الجدد الفعلي من الكهرباء
7 عدد المشتركين الجدد الفعلي من الغاز
8 عدد المبيعات التقديرية من الكهرباء لسنة 2021 .
9 العدد التقديري لمشتركين الجدد من الكهرباء لسنة 2021 .
10 عدد المبيعات التقديرية من الغاز لسنة 2021 .
11 العدد التقديري لمشتركين الجدد من الغاز لسنة 2021 .
12 عدد المبيعات التقديرية من الكهرباء لسنة 2022
13 العدد التقديري للمشتركين الجدد من الكهرباء لسنة 2022 .
14 عدد المبيعات التقديرية الغاز لسنة 2022 .
15 العدد التقديري للمشتركين الجدد من الغاز لسنة 2022
16 عدد المبيعات التقديرية من الكهرباء لسنة 2023 .
17 العدد التقديري للمشتركين الجدد من الكهرباء 2023.
18 عدد المبيعات التقديرية الغاز لسنة 2023
19 العدد التقديري للمشتركين الجدد من الغاز لسنة 2023

قائمة الرموز

قائمة الرموز

الرمز	التسمية باللغة الأجنبية	التسمية باللغة العربية
IIA	The Institute of Internal Auditors	معهد المدققين الداخليين الأمريكيين
IFAC	International Federation (of Accountants	الاتحاد الدولي المحاسبيين
COSO	Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission	لجنة حماية المنظمات
OECCA	American Institute of Certified Public Accountants	منظمة الخبراء المحاسبيين الأمريكيين المعتمدين

مقـدمـــة

يمر العالم في الوقت الحالي بالعديد من التغيرات خاصة في المجال الاقتصادي الذي يلعب دورا محوريا، مما أثر بشكل كبير على المؤسسات الاقتصادية التي توسعت أنشطتها، إلا أن هذا يعقد من وظائفها، والحفاظ عليها أمر رئيسي يهدف إلى الحرص على البقاء والاستمرارية. مما يدفع المؤسسة لاتخاذ عدة تدابير وإجراءات لازمة لتفادي الوقوع في الخطر، مما أدَّى بالمؤسسات الاقتصادية إلى القيام بوظيفة التدقيق الداخلي الذي يتولى مهام تقييم نظام الرقابة الداخلية، إضافة للالتزام بالسياسات والإجراءات الموضوعة لضمان الحفاظ على صورة المؤسسة.

فالمؤسسات الاقتصادية تسعى دائما لتحقيق النمو السريع في تحقيق الأهداف، لذا لابد عليها من اتخاذ جملة من الإجراءات والسياسات لتجنب المخاطر المحتملة، كما أن التدقيق الداخلي يعتبر بمثابة الركيزة الأساسية التي يتم من خلالها تنفيذ العمليات المالية والمحاسبية من أجل التحقق من كفاءة المؤسسة.

وعليه فالتدقيق الداخلي لا يقتصر على اكتشاف الأخطاء فقط، بل تعداه ليشمل فحص وتقييم العمليات والأنظمة والسياسات بهدف إضافة قيمة مضافة في المؤسسة، من خلال تحسين أدائها وتقليص الوقوع في التلاعب، فإن فعالية نظام الرقابة الداخلية أثبتت بدرجة كبيرة على أهمية وجود التدقيق الداخلي داخل المؤسسات من خلال قدرته على تحديد نقاط القوة والضعف، والتوصية بالإجراءات التصحيحية اللازمة.

إشكالية الدراسة:

من خلال ما سبق يمكن طرح إشكالية البحث والتي يمكن صياغتها في الشكل التالي:

ما مدى مساهمة التدقيق الداخلي في تحسين فعالية نظام الرقابة الداخلية في مؤسسة سونلغاز بالمدية؟

الأسئلة الفرعية:

للإجابة على الإشكالية الرئيسية تم إدراج مجموعة من الأسئلة الفرعية التالية:

- ما هو مفهوم التدقيق الداخلي وفيما تتمثل أهميته في المؤسسة؟
- هل يعتبر التدقيق الداخلي وسيلة لتحسين نظام الرقابة الداخلية؟
- كيف يساهم التدقيق الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية بمؤسسة سونلغاز بالمدية؟

فرضيات الدراسة:

- **الفرضية الأولى:** التدقيق الداخلي له أهمية كبيرة في المؤسسات الاقتصادية من خلال مساهمته في الحفاظ على أصول المؤسسة وتحقيق أهدافها؛
- **الفرضية الثانية:** يساهم تنفيذ عملية التدقيق الداخلي في المؤسسة بتفعيل نظام الرقابة الداخلية من خلال اكتشاف نقاط القوة ونقاط الضعف؛
- **الفرضية الثالثة:** هناك علاقة تكاملية بين التدقيق الداخلي ونظام الرقابة الداخلية في مؤسسة سونلغاز بمدينة المدية.

أهمية الدراسة:

تكمن أهمية الدراسة في الحاجة الماسة إلى تطوير نظام كفاءة نظام الرقابة الداخلية، وكذا الأهمية التي يحظى بها التدقيق الداخلي في المؤسسة، والتعرف على أهم الاجراءات والأساليب المتبعة في تفعيل نظام الرقابة الداخلية.

أهداف الدراسة:

تتمثل أهداف الدراسة في النقاط التالية:

- ✓ تسليط الضوء على التدقيق الداخلي ونظام الرقابة الداخلية؛
- ✓ إبراز أهداف التدقيق الداخلي ومدى مساهمته في تفعيل نظام الرقابة الداخلية؛
- ✓ معرفة العلاقة بين التدقيق ونظام الرقابة الداخلية في المؤسسة؛
- ✓ مقارنة كل ما هو نظري بما هو مطبق عمليا في المؤسسة؛
- ✓ إضافة مرجع علمي جديد لمكتبة الجامعة.

أسباب اختيار الموضوع:

لم يكن اختيار الموضوع بمحض الصدفة وإنما يعود الاختيار لعدة أسباب أهمها:

- ✓ الميول الشخصي للتدقيق الداخلي؛

- ✓ الرغبة في اكتشاف معارف جديدة في مجال التدقيق ونظام الرقابة الداخلية؛
- ✓ محاولة تقديم فائدة علمية ومرجع علمي يستفيد منه ذوي الاختصاص؛
- ✓ تناسب الموضوع مع مجال التخصص.

منهج وأدوات الدراسة:

من أجل دراسة إشكالية موضوع البحث وتحليل أبعاده واختبار فرضياته، تم الاعتماد في الجزء النظري (فصلين) على **المنهج الوصفي** الذي يعتمد على جمع المعلومات ودراستها، بهدف استيعاب الإطار النظري للموضوع وفهم عناصره وتحليل أبعاده، بالاعتماد على الكتب والمقالات، الملتقيات، الدراسات السابقة، والاستعانة بشبكة الانترنت، كما تم الاعتماد في الجانب التطبيقي الجزء الثاني من البحث (الفصل الثالث) على **المنهج التحليلي الوصفي** من خلال تحليل مختلف الوثائق المتعلقة بالتدقيق الداخلي ونظام الرقابة الداخلية ووصف كيفية قيام المؤسسة بها.

صعوبات الدراسة:

واجهت عدة صعوبات في إنجاز هذه الدراسة نذكر منها:

- ✓ صعوبة الحصول على وثائق من طرف المؤسسة وهذا راجع لسياسة المؤسسة فيما يتعلق بسرية المعلومات؛

حدود الدراسة:

تشمل حدود الدراسة كل من:

- **الحدود الموضوعية**: تأتي الدراسة لمعالجة موضوع دور التدقيق الداخلي في تحسين فعالية نظام الرقابة الداخلية؛
- **الحدود المكانية**: تم تطبيق الدراسة في أحد المؤسسات الاقتصادية والمتمثلة في مؤسسة سونلغاز بالمدية؛
- **الحدود الزمانية**: تم تطبيق الدراسة الميدانية من شهر جانفي إلى جوان 2025.

الدراسات السابقة:

في إطار معالجتي لموضوع دور التدقيق الداخلي في تحسين فعالية نظام الرقابة الداخلية، قمت بالاطلاع على بعض الدراسات التي تناولت هذا الموضوع بشكل مباشر أو أحد جوانب الموضوع ومن أهم هذه الدراسات نذكر:

- دراسة (**وجدان علي أحمد، 2010**) أعدت هذه الدراسة كمذكرة ماجيستر بعنوان " **دور الرقابة الداخلية و المراجعة الخارجية في تحسين أداء المؤسسة**" ، **هدفت** هذه الدراسة إلى الدور الذي تلعبه الرقابة الداخلية من خلال أدواتها المختلفة، و التي تعمل على تنفيذ الخطط الموضوعة في شكل موازنات تخطيطية لتحقيق الأهداف التي تصبو إليها. و**توصلت** الدراسة إلى أن الإدارة هي المسؤولة عن تصميم نظام الرقابة الداخلية وتنفيذها نتيجة لوجود مراقبة خارجية تتأكد من فعالية نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة، و**اختلفت** دراسة الباحثة مع دراستنا بأنها تناولت الرقابة الداخلية ولم تتناول التدقيق الداخلي وهذا ما سنتطرق إلى في موضوع دراستنا.
- دراسة (**أبو بكر الصديق القيدوان، 2019**) أعدت هذه الدراسة كأطروحة دكتوراه بعنوان "**دور التدقيق الداخلي في تقييم نظام الرقابة الداخلية كألية لإدارة المخاطر في البنوك الجزائرية** " **هدفت** هذه الدراسة شرح مختلف المفاهيم المتعلقة بتنظيم عمل كل من التدقيق الداخلي ونظام الرقابة الداخلية و إدارة المخاطر، إضافة لتحديد العلاقة بينهما، **و خلصت** الدراسة بغياب لجنة المخاطر على مستوى البنوك العمومية مقارنة بالبنوك الخاصة، إضافة لتمتع البنوك العمومية بالاستقلالية أقل من البنوك الخاصة. حيث **اتفقت** الدراسة في وجود نفس المتغيرين بالنسبة للتدقيق ونظام الرقابة الداخلية، **و اختلفت** في وجود متغير آخر في دراسة الباحثة و المتمثل في " **إدارة المخاطر**" إضافة لاختلاف الحدود المكانية والزمانية ، حيث تمت دراسة الباحث على مستوى البنوك الجزائرية بينما تمت دراستنا على مستوى مؤسسة اقتصادية بولاية المدية والمتمثلة في مؤسسة سونلغاز.
- دراسة (**مُحَمَّد صالح فروم ، 2019**) أعدت هذه الدراسة كمقال بعنوان " **دور التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة المؤسسات العمومية الاقتصادية لولاية سكيكدة** " **هدفت** هذه الدراسة إلى معرفة الدور الذي يلعبه التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة المؤسسات العمومية الاقتصادية لولاية سكيكدة ، **وخلصت** الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها أن التدقيق الداخلي يلعب دورا جوهريا في تفعيل حوكمة المؤسسات

العمومية الاقتصادية لولاية سكيكدة ، **اتفقت** الدراسة في وجود نفس المتغير المستقل وهو التدقيق الداخلي **واختلفت** هذه الدراسة بأنها تناولت التدقيق الداخلي ولم تتناول نظام الرقابة الداخلية وهذ ما سنراه في دراستنا.

- دراسة (**العيد مُحَمَّد ، دون سنة**) أعدت هذه الدراسة كمقال بعنوان "**التدقيق الداخلي و دوره في عملية اتخاذ القرار**"، حيث **هدفت** هذه الدراسة إلى إبراز أهمية التدقيق الداخلي في اتخاذ القرار المناسب الذي يحتاج إلى معلومات موثوقة ذات مصداقية و جودة عالية حيث يكتسي التدقيق الداخلي دورا هاما باعتباره نشاط داخلي مستقل داخل مستقل و تابع لأكبر سلطة في المؤسسة ، **وخلصت** الدراسة بان التدقيق الداخلي يقدم نتائج عمل في شكل تقرير إلى الإدارة يحتوي على المعلومات التي تعتبر مادة الخام لصناعة القرارات . و**اختلفت** هذه دراسة بأنها تناولت عملية اتخاذ القرار و لم تتناول نظام الرقابة الداخلية و هذا ما سنحاول التطرق إليه.

- دراسة (**صويلح أميمة، 2023**) أعدت هذه الدراسة كأطروحة دكتوراه بعنوان " **تقييم لجنة التدقيق الداخلي لوظيفة التدقيق الداخلي لتفعيل حوكمة المؤسسات** " **هدفت** هذه الدراسة إلى تقييم وظيفة التدقيق الداخلي من طرف لجان التدقيق وذلك من خلال التركيز على مختلف المفاهيم و النظريات وكذا الأساسيات ثم إسقاطها على مجمع سونلغاز . **وخلصت** الدراسة بضرورة العمل على تطبيق ميثاق الحكم الراشد الذي يؤكد على تكوين لجنة تدقيق على مستوى جميع الشركات الجزائرية لتنظيم وظيفة التدقيق الداخلي، حيث **اختلفت** دراسة الباحثة بانها تناولت موضوع التدقيق الداخلي ولم تتناول موضوع نظام الرقابة الداخلية.

هيكل الدراسة:

لمعالجة الجوانب المختلفة للموضوع قمت بتقسيم الدراسة إلى مقدمة وفصلين نظريين وفصل تطبيقي وخاتمة.

الفصل الأول والذي جاء بعنوان " **الإطار المفاهيمي لتدقيق الداخلي** " تضمن ثلاثة مباحث، المبحث الأول ماهية التدقيق الداخلي، أما المبحث الثاني أسياسيات معايير الدولية والممارسة المهنية لتدقيق الداخلي، بينما المبحث الثالث والأخير تم من خلاله تقديم الضوابط الأساسية للتدقيق الداخلي.

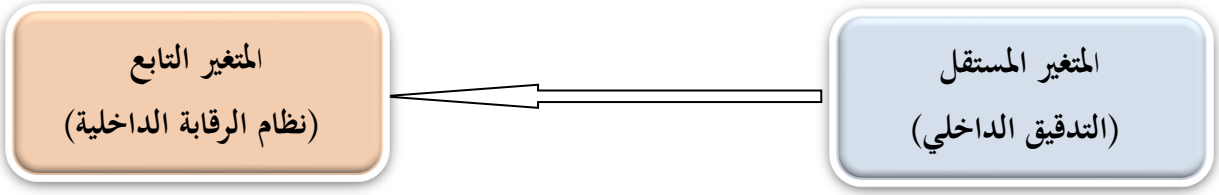
أما الفصل الثاني والذي جاء تحت عنوان " **مدخل نظري لنظام الرقابة الداخلية ومدى مساهمة التدقيق الداخلي في تحسينها**" والذي تضمن ثلاثة مباحث، المبحث الأول أساسيات حول نظام الرقابة الداخلية، المبحث الثاني فتكلمنا عن فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة، أما الفصل الثالث والأخير بعنوان مساهمة التدقيق الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية.

بينما في الفصل الثالث تم إسقاط ما تم دراسته في الجانب النظري على مؤسسة سونلغاز بالمدية بعنوان "**دراسة ميدانية لدور التدقيق الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية في مؤسسة سونلغاز بالمدية** " والذي تضمن محتواه ثلاثة مباحث: المبحث الأول عرض عام للمؤسسة محل الدراسة، أما المبحث الثاني جاء تحت عنوان التدقيق الداخلي ونظام الرقابة الداخلية في المؤسسة، بينما المبحث الثالث تم من خلاله مناقشة وتحليل النتائج.

وانتهت دراستنا بخاتمة تم من خلالها تقديم نتائج البحث واختبار صحة الفرضيات من خلال الدراسة الميدانية والتطبيقية، إضافة إلى تقديم بعض الاقتراحات وآفاق البحث.

نموذج الدراسة:

يكون نموذج الدراسة كما يلي:



الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للتدقيق الداخلي

تمهيد:

يعتبر التدقيق الداخلي أحد أهم أساليب الرقابة الداخلية في المؤسسات، حيث عرف منذ القدم وتطور مفهومه بعد إنشاء معهد المدققين الداخليين الأمريكيين عام 1941، فهو أداة رئيسية تعتمد على المؤسسات الاقتصادية بهدف تحقيق فعالية وكفاءة عالية هدفه تقييم نظام الرقابة الداخلية فهو يساعد المؤسسات على اكتشاف الأخطاء وتصحيح الانحرافات.

حيث تم تقسيم هذا الفصل للتعريف بمختلف المفاهيم المتعلقة بالتدقيق الداخلي بصفته الركيزة الأساسية التي ترتكز عليها المؤسسات الاقتصادية لذلك قمت منهجيا بتقسيم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث هي:

- ✓ **المبحث الأول:** ماهية التدقيق الداخلي.
- ✓ **المبحث الثاني:** أساسيات المعايير الدولية للممارسة المهنية لتدقيق الداخلي.
- ✓ **المبحث الثالث:** الضوابط الأساسية لتدقيق الداخلي.

المبحث الأول: ماهية التدقيق الداخلي

تعتبر وظيفة التدقيق الداخلي أحد الوظائف الأساسية الهامة داخل المؤسسة حيث تلعب دورا كبيرا في تحسين وتفعيل الرقابة الداخلية وبالتالي فالتدقيق الداخلي يعتبر الركيزة الأساسية داخل المؤسسات، حيث سنحاول في هذا المبحث التطرق أهم المفاهيم الأساسية الخاصة بالتدقيق الداخلي.

المطلب الأول: نشأة التدقيق الداخلي.

لقد مر التدقيق الداخلي في نشأته إلى عدة مراحل زمنية مختلفة.

أولا: التطور التاريخي للتدقيق الداخلي

ظهر التدقيق الداخلي في بداية القرن 20 حيث يعتبر نوعا من إجراءات الرقابة التي يتم من خلالها الفحص وتقييم كيفية وكفاءة الإجراءات الرقابية الأخرى، فهو يلعب دورا كبيرا في تشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية ورفع الكفاءة التشغيلية فهو أداة تبادل واتصال بين المستويات الإدارية المختلفة.

الجدول رقم (1_1)التطور التاريخي لتدقيق الداخلي.

السنة	مفهوم التدقيق الداخلي
1947	إصدار قائمة تتضمن مسؤوليات التدقيق الداخلي الصادرة عن معهد المدققين الأمريكيين IAA
1957	تم إصدار أول قائمة معدلة لمسؤوليات التدقيق الداخلي الصادرة عن معهد المدققين الأمريكيين IIAA
1964	تم اعتماد دليل تعريف التدقيق الداخلي على أنه مراجعة الأعمال والسجلات تتم داخل المنشأة بواسطة مختصين هذا الغرض
1974	تشكيل لجان عام لدراسة واقتراح إطار متكامل لمعايير الأداء المهني للتدقيق الداخلي
1977	تقديم تقرير من طرف اللجان يتضمن نتائج الدراسة

1978	التصديق النهائي على أن المعايير الأداء المهني للتدقيق الداخلي وبزوغ مهنة جديدة حيث عرف التدقيق الداخلي حينها على أنه وظيفة تقويم مستقلة لفحص وتقويم أنشطة المنشأة ومساعدة أعضاء التنظيم على تنفيذ مسؤولياتهم بفعالية
1996	إصدار دليل الأخلاقيات لمهنة التدقيق الداخلي الصادرة عن معهد المدققين الأمريكيين IIAA
1999	تم صياغة دليل جديد للممارسة مهنة التدقيق الداخلي وتم تعريف التدقيق الداخلي على أنه نشاط تأكيدي مستقل وموضوعي ونشاط استشاري مصمم لإضافة قيمة المنشأة ولتحسين عملياتها وهو يساعدها على تحقيق أهدافها من خلال التحقق واتباع السياسيات والخطط والإجراءات الموضوعة وإدخال التحسينات اللازمة
2001	تم صياغة دليل جديد لممارسة مهنة التدقيق الداخلي وتم التعريف على أنه نشاط تأكيدي مستقل موضوعي ونشاط استشاري مصمم بإضافة قيمة المنشأة ولتحسين عملياتها وهو يساعدها على تحقيق أهدافها بإيجاد منهج منضم ودقيق لتقييم وتحسين فاعلية إدارة المخاطر والرقابة والتوجيه والتحكم

المصدر: مزيود سهام، **دور التدقيق الداخلي في تجسيد جودة المعلومات المحاسبية**، مذكرة ماستر في المالية والمحاسبة، تخصص تدقيق ومراقبة التسيير، جامعة عبد الحميد ابن باديس، مستغانم، 2022/2021، ص ص2-3.

من خلال الجدول نلاحظ أن التدقيق الداخلي أخذ منحنى تصاعدي في تطوره ولم يعد يقتصر على فحص الجوانب المالية واكتشاف الأخطاء فقط، بل أصبح أوسع من ذلك حيث أسس لنفسه فرعا رئيسيا داخل المؤسسة كونه أصبح أداة رقابية يعمل على تقديم تأكيدات موضوعيه واستشارية.

ثانيا: العوامل المساعدة على تطور التدقيق الداخلي.

هناك مجموعة من العوامل ساعدت على تطور التدقيق الداخلي ومن بينها نذكر:[1]

1. توسع في أعمال المنظمات وخلق فجوة كبيرة بين الإدارة العليا والجهات التنفيذية فيها، مما حج بالإدارة إلى الاعتماد على البيانات والإحصائيات التي تقدمها الجهات التنفيذية في أقسام المنظمة واتخاذ القرارات اللازمة للاعتماد عليها، وبالنظر لخطورة هذا الإجراء عند اعتماد المعلومات المقدمة كما هي دون فحص أو تدقيق من جهة مختصة فقط ظهرت الحاجة إلى التدقيق الذي يتوجب عليه التحقق من صحة هذه البيانات والإحصائيات وأنها مطابقة لما تظهره سجلات المؤسسة.

2. الحاجة إلى وسائل لاكتشاف الخطأ والغش.

3. ظهور المصارف وشركات التأمين حيث ظهرت الحاجة إلى التدقيق الداخلي في هذه الوحدات الاقتصادية ليقوم بتدقيق العمليات أول بأول وبصفة مستمرة لأن وقوع الأخطاء في مثل هذه المنظمات يؤثر على سمعتها وعلاقتها بالغير.

4. حاجة الإدارة اتجاه هيئات الرقابة الحكومية والتزاماتها بتنفيذ تعليماتها وقراراتها وتزويدها بالبيانات التي تطبقها مما أدى إلى اعتماد الإدارة على التدقيق الداخلي للتأكد من دقة وصحة البيانات والتقارير المطلوبة[2]؛

5. التقارير والقوانين التي صدرت في العديد من الدول من بينها صدور عقب إفلاس شركة وولد كومو ندون للطاقة، مما دفع الكونغرس الأمريكي إلى سن هذا القانون الذي اعتبر من وجهه نظر الكثير من الباحثين أهم داعم لوظيفة التدقيق الداخلي، إضافة إلى تقرير لجنة بازل حيث ألزم بضرورة إنشاء التدقيق الداخلي والذي يتمتع بالاستقلالية والحيادية ويجب تقديم تقرير لمجلس الإدارة[3].

المطلب الثاني: تعريف وخصائص وأهداف التدقيق الداخلي.

يتميز التدقيق الداخلي بمجموعة من الخصائص والأهداف سيتم التطرق إليها في هذا المطلب:

---

[1] علي ميري حسين، **التدقيق الداخلي** على الموقع http://www.uomus.edu.id بتاريخ 2025/02/21 على الساعة 8:58 صباحا.

[2] سامي محمد الوقاد، لؤي محمد وديان، **تدقيق الحسابات**، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، الطبعة العربية الأولى، عمان، الأردن، 2010، ص39.

[3] بوزيان عثمان، خراف مختارية ، **دور التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير في تجسيد الحوكمة**، مجلة الابتكار والتسويق، العدد الرابع، جامعة سعيدة، 2016، ص 124.

أولا: تعريف التدقيق الداخلي:

لقد اختلفت وجهات النظر والآراء حول تعريف التدقيق الداخلي ومن بين هذه التعاريف نجد:

- **التعريف الأول**: " التدقيق الداخلي هو عمليات تتأثر بمجلس إدارة المؤسسة والإدارة والأفراد الآخرين في المؤسسة، يتم تصميمها لتعطي تأكيدا معقولا حول تحقيق المؤسسة لأهدافها في النواحي التالية: كفاءة العمليات وفعاليتها، الاعتماد على التقارير المالية والالتزام بالقوانين والأنظمة المعمول بها "[1].
- **التعريف الثاني**: عرفه معهد المدققين الداخليين للتدقيق الداخلي حسب نشره عام 1999على أنه " نشاط تأكيدي استشاري مستقل وموضوعي مصمم لإضافة قيمة المنشاة لتحسين عملياتها، وهو يساعدها على تحقيق أهدافها بإيجاد منهج منظم وصارم لتقييم وتحسين كفاءة إدارة الخطر، الرقابة، والتوجيه[2].
- **التعريف الثالث**: عرفه معهد المدققين الداخليين الأمريكيين على أنه: وظيفة تقوم بها هيئه داخل الوحدة الاقتصادية، مهمتها الحكم والتقييم من خلال اختبار وفحص مدى كيفية الأساليب المحاسبية والتشغيلية الأخرى، وتقييم مدى كفاءة وفعالية المستويات الإدارية وتشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية الموضوعة " [3].
- **التعريف الرابع**: عرفت المراجعة الداخلية التدقيق الداخلي بأنه " مجموعة من أوجه النشاط المستقل داخل المشروع تنشئها الإدارة للقيام بخدمتها في تحقيق العمليات والقيود بشكل مستمر لضمان دقه البيانات المحاسبية والإحصائية والتأكد من كيفية والإجراءات الإدارية المرسومة لهم، وأخيرا في قياس صلاحية تلك الخطوط والسياسات وجميع وسائل المراقبة في أداء أغراضها واقتراح التحسينات اللازم إدخالها للوصول إلى درجة الكفاية الإنتاجية القصوى"[4].

---

[1] إيهاب نظمي إبراهيم، **التدقيق القائم على إدارة المخاطر، حداثة وتطور**، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، الطبعة العربية الأولى، عمان، الأردن، 2009، ص 21.

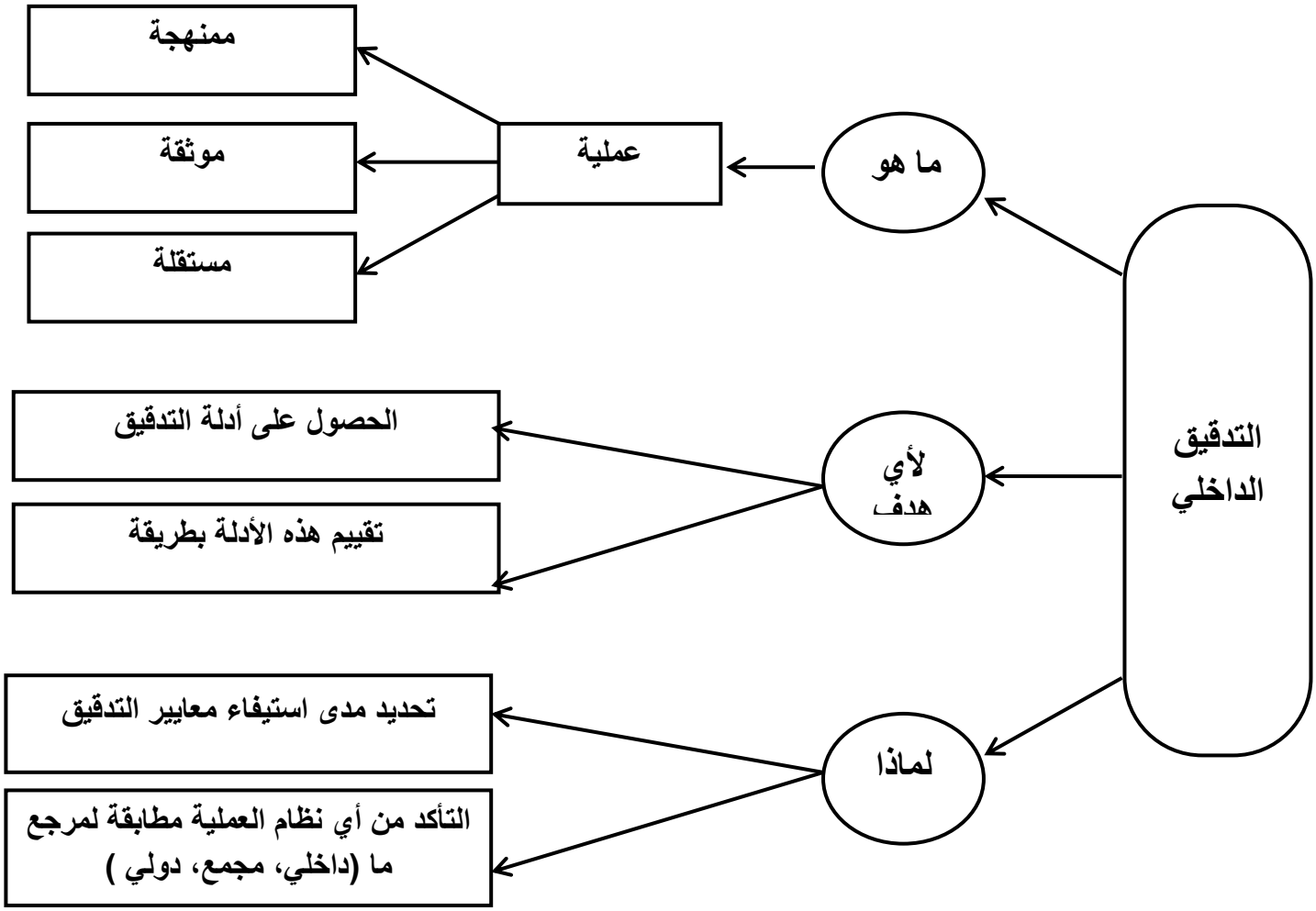
[2] خلف عبد الله الواردات، **التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق**، دار الوراق للنشر والتوزيع، ط1، عمان، الأردن، 2006، ص 35.

[3] فريدة أمزال، عبد الكريم شناي، **التدقيق الداخلي كأداة لتحسين أداء المؤسسة الاقتصادية**، مجلة الاقتصاد الصناعي، المجلد 12، العدد 1، بسكرة، 2022، ص 512.

[4] أوسعيد نيسة، **إجراءات نظام الرقابة الداخلية وتدقيق النشاط الفندقي وإسهامها في تحقيق التسيير الأمثل**، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية، العدد الاقتصادي عدد خاص، بومرداس، 2018، ص42.

ومن خلال التعاريف السابقة يمكن تعريف التدقيق الداخلي على أنه "وظيفة مستقلة داخل المؤسسة يقوم بها المدقق الداخلي من خلال فحص وتقييم أنشطة المؤسسة، غرضه التأكد من تطبيق السياسات الموضوعة من طرف المؤسسة وإعطاء تقييم لنظام الرقابة الداخلية".

الشكل رقم (1-1): تعريف التدقيق الداخلي



المصدر: شيخي سلمى؛ **رياض** مريم ــ **التدقيق الداخلي كأداة لتحسين جودة القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية** ــ مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبة المجلد6 العدد 01 الجزائر، المركز الجامعي مرسلي عبد الله، تيبازة، الجزائر ،2021، ص 67.

ثانيا: خصائص التدقيق الداخلي.

يحتوي التدقيق الداخلي على مجموعة من الخصائص والمتمثلة فيما يلي:

1. نشاط مستقل: أي ليست له علاقة بالأنشطة والعمليات التي يقوم بتدقيقها فبدون هذه الاستقلالية تكون نتائج وتوصيات المدقق الداخلي بعيدة عن الموضوعية ولا تتحقق إلا من خلال ارتباطه بأعلى مستوى إداري في المؤسسة.. [1]

2. خدمه التأكيد الموضوعي: وتشير إلى الفحص الموضوعي للأدلة والقرائن قصد توفير تقييم مستقل لكفاية وفاعلية الأنظمة الرقابية، إدارة المخاطر والحوكمة، لاسيما تلك العمليات المرتبطة بالأداء، والالتزام بالسياسات واللوائح التنظيمية للعمليات المالية.[2]

3. الطبيعة الاستشارية: ويقصد بها عمليات المشورة التي تقدم للوحدات التنظيمية داخل المؤسسة او خارجها مع تحديد نطاق هذه العمليات، إذ تستفيدوا الإدارة من الخدمات الاستشارية المقدمة من قبل المدقق الداخلي في شكل تحليلات اقتراحات وتوصيات تساعدها على اتخاذ القرارات، وتعمل على خلق القيمة المضافة وتحسين عمليات الرقابة الداخلية، إدارة المخاطر والحوكمة، دون تحمل المدقق الداخلي أي مسؤوليات إدارية.[3]

4. تحسين الفعالية: إن دور التطبيق أصبح لا يقتصر فقط على إيجاد الأخطاء في المؤسسة بل أصبح يقدم قيمه مضافة من خلال توصياته فيما يخص تحسين فعالية إدارة المخاطر الرقابة وعمليات الحوكمة.[4]

إضافة لوجود خصائص أخرى وهي:[5]

5. نشاط شامل: لم يعد يقتصر على الجوانب المالية والمحاسبية فقط وإنما تعدى ذلك لتصبح الجوانب الإستراتيجية التشغيلية والإدارية من صميم عمله واهتماماته.

6. الموضوعية: هي موقف ذهني غير متحيز يسمح للمدقق بإنجاز مهامه بطريقه يقتنع فيها بنتائج عمله، وانه لم يقم بأي تسويات أو تنازلات جوهريه وتقتضي الموضوعية على أن المدقق الداخلي لا يخضع أحكامه المتعلقة بالتدقيق لأحكام الآخرين، كما أن الموضوعية تقتضي ان يقوم بتنفيذ أعمال التدقيق الداخلي أشخاص مهنيين

---

[1] عماري عائشة، **دور التدقيق الداخلي في إدارة المخاطر البنكية**، المجلة الحقيقة، عدد 41، أدرار، 2017، ص72.

[2] واكر حنان، **العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي وأثرها في تعزيز مبادئ حوكة الشركات في ظل تطبيق معايير التدقيق الدولية**، أطروحة دكتوراه في العلوم المالية والمحاسبة، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة حسيبة بن بوعلي، شلف، 2024، ص 24.

[3] واكر حنان، مرجع سبق ذكره، ص 24.

[4] واكر حنان، قورين حاج قويدر، اعتماد المدقق الخارجي على أعمال لتدقيق الداخلي وأثره على مهنة التدقيق، مجلة العلوم الاقتصادية، المجلد 25، العدد 1، جامعة الشلف، 2022، ص 359.

[5] محمد صالح فروم، **دور التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة المؤسسات العمومية الاقتصادية لولاية سكيكدة**، مجلة الأرصاد للدراسات الاقتصادية والإدارية، مجلد 2، عدد 2، جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة، 2019، ص6.

ذو خبرة وكفاءة عالية، وفي المقابل فان غياب الموضوعية يفقد التدقيق الداخلي معناه والهدف الذي أنشئ من اجله.

6 **التدقيق الداخلي يرتكز على منهجية صارمة ومنظمة:** تعتبر بمثابة السيرورة منطقية ومنظمة لمجموعة من المراحل تسمح للمدقق الداخلي بتجميع المعطيات وتحليلها وتقييمها ثم تحرير التقرير النهائي الذي يحتوي على التوصيات اللازمة من اجل معالجة نقاط الضعف وتدعيم نقاط القوة من خلال هذه المنهجية يستعمل تقنيات ومؤشرات ومرجعيات خاصة يطلق عليها مراحل السابقة بمهمة التدقيق الداخلي.

ثالثا: أهداف التدقيق الداخلي.

يهدف التطبيق الداخلي لتحقيق مجموعة من الأهداف تتماشى مع متطلبات العصر الحالي ومن بين هذه الأهداف نذكر: [1]

- التأكد من مدى ملائمة وفعالية السياسات وإجراءات الضبط الداخلي المعتمدة لبيئة وظروف العمل والتحقق من طبيعتها.
- اقتراح الإجراءات اللازمة لزيادة كفاءة وفعالية الدوائر التنفيذية والأنشطة تأكيد المحافظة على الممتلكات والموجودات.
- مراجعة إجراءات إدارة المخاطر وما اشتملت عليه من مراكز الخطر.
- مراجعة الأساليب المعتمدة لتقييم تلك المخاطر.

كما جاء في بعض المصادر:[2]

- فحص الالتزام بالقوانين والأنظمة والتعليمات والسياسات الموضوعة من قبل الإدارة.
- أهداف التدقيق الداخلي تتجه نحو تحقيق الرقابة المحاسبية والرقابة الإدارية وهو هدف نظام الرقابة الداخلية.

[1] خلف عبد الله الواردات، **دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية الصادرة عن معهد IIAA**، دار الوراق للنشر والتوزيع، ط1، عمان، الأردن، 2014، ص 37.

[2] حامد نور الدين وعمارة مريم، **التدقيق الداخلي للتثبيتات في المؤسسات الاقتصادية**، دار الزهران للنشر والتوزيع، ط1، عمان، الأردن، 2006، ص 21.

إضافة ل:[1]

- تحقيق أعلى كفاءة إدارية وإنتاجية من خلال القضاء على الإسراف واكتشاف الأخطاء والتلاعب في الحسابات.
- التأكد من صحة المعلومات للاسترشاد في رسم الخطط واتخاذ القرارات وتنفيذها.

المطلب الثالث: أنواع ووظائف التدقيق الداخلي.

يتكون التدقيق الداخلي من مجموعة من المكونات والوظائف سنتطرق إليها خلال هذا المطلب.

أولا: أنواع التدقيق الداخلي:

ينقسم التدقيق الداخلي إلى مجموعة من الأنواع وهي:

1. التدقيق المالي: يقصد به الفحص الكامل والمنظم للقوائم المالية والسجلات المحاسبية والعمليات المتعلقة بها لتحديد مدى مطابقتها للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والسياسات الإدارية.

فالمدقق الداخلي يهتم بالتأكد من أن مجموع المعطيات المالية والمحاسبية المستعملة في التسيير تتمتع بدرجه كافيه من الدقة، لذا لابد من مراعاة حماية الأصول المالية للمؤسسة، توفير الثقة والتكامل في المعلومات المالية، الالتزام بالمبادئ المحاسبية المقبولة عموما.[2]

2. تدقيق الالتزام: يتعلق هذا النوع من التدقيق بالحصول على الأدلة التدقيقية وتقييمها من اجل تحديد مدى التزام الأنشطة التشغيلية والمالية للقوانين والقواعد والشروط المحددة، ومنهم من يرى أن هذا النوع من التدقيق يدخل ضمن إطار التدقيق التشغيلي، وعليه فالتدقيق الداخلي لم يعد يهتم بالتدقيق المالي فقط بل تعداه ليشتمل كل النشاطات داخل المؤسسة سواء كانت مالية أو غير مالية، وذلك من خلال تقييم خدمات تأكيدية واستشارية من اجل استغلال الموارد المتاحة للشركة استغلالا امثلا.[3]

---

[1] أحمد قايد نور الدين، **التدقيق المحاسبي وفقا للمعايير الدولية**، دار الجنان للنشر والتوزيع، ط1، عمان، الأردن، 2015، ص 17.

[2] زروقي هشام، **وظيفة التدقيق الداخلي كآلية الرقابية للحد من احتيالية المحاسبة الإبداعية**، حوليات جامعة بشار في العلوم الاقتصادية، مجلد 8، عدد1، الجزائر، 2021، ص6.

[3] زهرة عباس، نجوى بن عويدة، **التدقيق الداخلي كأحد أهم الآليات الداخلية لتجسيد مبادئ حوكمة الشركات**، مجلة البحوث المتقدمة في الاقتصاد واستراتيجيات الأعمال، مجلد3، عدد1، بدون بلد، 2022، ص19.

3. التدقيق التشغيلي: يقصد به المراجعة الشاملة للوظائف المختلفة داخل المنشاة، للتأكد من كفاءة وفاعلية وملائمة هذه الوظائف من خلال تحليل الهياكل التنظيمية وتقييم مدى كفاءة الأساليب الأخرى المتبعة للحكم على مدى تحقيق أهداف المنشاة من خلال هذه الوظائف. [1]

إضافة لوجود أنواع أخرى في التدقيق الداخلي:[2]

4. تدقيق أنظمة المعلومات: ويتضمن هذا تحقيق الجوانب المتعلقة بأنظمة المعلومات والشبكات وإجراءات تشغيل الأنظمة إضافة إلى أجهزة ومعدات الحاسوب وكافة الجوانب الأخرى ذات علاقة بالحاسوب وهذا النوع من التدقيق يتطلب القيام من قبل الأشخاص مختصين في مجالات الحاسوب.

5. التدقيق البيئي: ويقوم هذا النوع من التدقيق على التحقق من مدى التوافق مع متطلبات البيئة والتحقق من تقييم المخاطر المتعلقة بالتلوث البيئي، والتحقق من أن المنتجات تم إنتاجها بالتوافق مع متطلبات البيئة.

6. تدقيق الأداء: يهدف هذا النوع إلى التأكد من الفعالية والكفاءة أداء الموظفين ومدى التزامهم بالقوانين والأنظمة، ويطلق على هذا النوع بالتدقيق الإداري كونه يقوم بفحص شامل للإجراءات والأساليب الإدارية المختلفة.[3]

ويتم ذلك من خلال[4]:

- **تدقيق الأداء**: من حيث توازن الخطاط والسياسات مع الإجراءات المتبعة ومراجعة جميع وسائل المراقبة للتحقق من مدى استخدام الأمثل وكشف الانحرافات الموجودة مع تقديم التقارير عنها والمشورة اللازمة للمعالجة.

[1] إيهاب نظمي، مرجع سبق ذكره، ص23.

[2] زاهر رماحي، **الاتجاهات الحديثة في التدقيق الداخلي وفقا للمعايير الدولية**، على الموقع https://mail.almerza.net.com اطلع عليه بتاريخ 2025/02/18 على الساعة 10:30 صباحا.

[3] aboubakeressedikkidouene, hadj kouider Gourine, **the role of the internal audit function in enhancing risk manegementprossesin economiec and financial institutions**, journal of advanced a ccounting and fanancial studies, vol 03, N°02, Algeria, 2019, p128.

[4] https://www.scribd.com اطلع عليه يوم 2025/02/21 على الساعة 10 :33 صباحا.

- **الحكم على الكفاية وترشيد الإنفاق**: وذلك من خلال حصر أي ضياع في استخدام موارد المنشاة ورفع الكفاية الإنتاجية من خلال تتبع الجهود المكرر غير الضروري وأي إسراف في استخدام الموارد.

7. تدقيق الاحتيال: يهدف إلى تحديد نقاط الضعف في المنشاة وكذلك العمليات المشبوهة والبحث عن أي معلومات حول العمليات الغير معلومة المصدر أو المخالفات هذا بالإضافة إلى جمع الأدلة لحالات الغش التي تم إثباتها سابقا، كذلك أهمية تحديد ما إذا كان محتمل وقوع أي حوادث سواء بشكل مباشر أو غير مباشر على الأقل فيما يتعلق بالعمليات المالية.[1]

ثانيا: وظائف التدقيق الداخلي.

يتم التدقيق الداخلي عادة بعد تنفيذ العمليات المحاسبية، لذلك فان منع واكتشاف وتصحيح الغش والخطأ في البيانات المحاسبية يمثل الهدف الأساسي للتدقيق الداخلي للتأكد من سلامة السجلات والبيانات المحاسبية والمحافظة على أصول المنشاة.

وعليه وظيفة التدقيق الداخلي تتأسس على وظيفة الفحص والتقييم وتحدد الوظيفة الأولى طبيعة التدقيق الداخلي أما الوظيفة الثانية تمثل التطور في عمل التدقيق الداخلي وتتمثل وظائف التدقيق فيما يلي:

1. الوظيفة الأولى الفحص: يعني مفهوم الفحص تدقيق الأحداث والوظائف الماضية للتحقق من الآتي:

- ✓ دقة في تطبيق الرقابة المحاسبية ومن إمكانية الاعتماد على البيانات المحاسبية.
- ✓ أن أصول المنشاة قد تم المحاسبة عنها، وأنها محاطة بالحماية الكافية من السرقة والإهمال.
- ✓ اختبار الرقابة الداخلية خاصة بما يتعلق بالفصل بين وظيفة الاحتفاظ ووظيفة التنفيذ ووظيفة المحاسبة.
- ✓ تقييم الضبط الداخلي من حيث تقسيم الأعمال بما يحقق تسلسل تنفيذ العمليات بحيث يدقق كل موظف عمليات الموظف الذي قبله.

[1] Ben asla Mohammed EL Amine, Belhachmi Amina, the **Rôle of Internal Auditing in Risk Management Within Financial Institutions A Case Study of Algeria Post**, Revue Algérienne d Économie de gestion, Vol 18 ,N02, Algeria, 2024, P 05.

2. الوظيفة الثانية التقييم: تعد وظيفة التقييم امتداد لتدقيق الأحداث المالية، لذا فان مفهوم التقييم يتضمن التأكد من أن كل جزء من نشاط المنشاة موضع المراقبة،وعليه فان تحقيق هذه الوظيفة يكون من خلال تأسيس برنامج للتدقيق الداخلي عن طريق الخريطة التنظيمية وليس على أساس التقارير المالية مثل التدقيق الخارجي وبناء على ذلك فان المدقق يعد في هذه الحالة ممثله للإدارة العامة وليس ممثلا لإدارة المالية ، وذلك لأنه يقيم مدى تقارب أهداف الأنظمة الفرعية مع الأهداف التي وضعتها الإدارة العليا لها أو مدى تمشي النظام مع متطلبات الإدارة .

لذا يقرر البعض أن برنامج التدقيق الداخلي يجب أن يتضمن الخطوات التالية[1]:

- تحديد الأحداث العامة التي تضعها الإدارة العليا للقسم موضوع الدراسة.
- تجميع البيانات المتعلقة بتنظيم القسم.
- تحليل عمل القسم إلى جزيئات.
- تقييم أعمال القسم والكشف عن أوجه الضعف وأوجه القوة.
- مقارنة النتائج التي تم التوصل إليها بالأهداف.

[1] أحمد حلمي جمعة، **المدخل إلى التدقيق الحديث**، دار الصفاء لنشر والتوزيع، ط2، عمان، الأردن ،2005، ص، ص 92-93.

المبحث الثاني: أساسيات المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي.

لقد أصدر معهد المدققين الداخليين الأمريكيين مجموعة من المعايير الدولية تعتبر بمثابة إطار مرجعي يستند ممارسو التدقيق إضافة إلى منهجية الأداء ولم يقتصر على ذلك فقط وكذلك قام بإصدار مجموعة من المبادئ وجب توفرها في المدقق.

المطلب الأول: معايير التدقيق الداخلي.

إن الممارسة المهنية لوظيفة التدقيق الداخلي تطبق في حدود المعايير الصادرة عن معهد المدققين الداخليين والمعرفة بالمعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي، أقرت رسميا هذه المعايير وتم إصدار أول نسخه لها عام 1978م، حيث أصبحت مرجعا أساسيا يستبدل به كما انه يساعد في ضمان تنفيذ أنشطة التدقيق بشكل فعال، كما يضمن للمدققين الداخليين الوفاء بمسؤولياتهم بالتقيد والالتزام بهذه المعايير فمجلس التدقيق الداخلي أثر هذه المعايير بغرض[1] :

- تحديد المبادئ الأساسية لممارسة التدقيق.
- توفير إطار مرجعي لأداء وتطوير مجال واسع للقيمة المضافة.
- تحسين تعزيز عمليات ومسارات المنشاة.

وقسمت هذه المعايير إلى ما يلي:

أولا: معايير الصفات (سلسلة الألف 1000)

وتم تناول المعايير السمات والخصائص المؤسسات والأفراد الذين يؤدون أنشطة التدقيق الداخلي وشملت الأهداف، والصلاحيات، والمسؤوليات، الاستقلالية والموضوعية، البراعة وبذل العناية المهنية ورقابة النوعية وبرامج التحسين [2].

[1] بن لدغم مُحَّد وآخرون، **دور التدقيق الداخلي في إدارة المخاطر بالمؤسسة**، مجلة المؤشر للدراسات الاقتصادية، المجلد 1، العدد 1، جامعة تلمسان ،2017، ص 35

[2] عمر علي عبد الصمد، **حوكمة المؤسسات بين المحاسبة والتدقيق المحاسبي**، دار هومة للنشر والتوزيع، الجزائر، 2017، ص1069.

ثانيا: معايير الأداء (سلسله الألفين 2000).

تشير إلى حتمية قيام نشاط التدقيق الداخلي بتقييم مدى التعرض للمخاطر المرتبطة بالحوكمة الشركات والعمليات ونظم المعلومات المتعلقة بكل من إمكانية الاعتماد على سلامة المعلومات المالية والتشغيلية، فعالية وكفاءة العمليات، حماية الأصول، الالتزام بالقوانين واللوائح والعقود[1].

ثالثا: معايير التنفيذ.

تحدد متطلبات لتطبيق معايير السمات ومعايير الأداء من خلال تقديم إرشادات ملزمة حولها سواء كانت خدمات التأكيد (A)والتي تشمل تقييما موضوعا للأدلة من طرف المدقق الداخلي وذلك لتقييم آراء أو استنتاجات بشأن كيان أو عملية أو مسار أو نظام وغيرها، والخدمات الاستشارية(C) والتي تقدم إرشادات تنفذ بصفة عامة بناء على طلب محدد من المؤسسة وتخضع طبيعة ونطاق المهمات الاستشارية للإنفاق مع المؤسسة المهمة [2] .

الجدول رقم (1-2): المعايير الدولية للتدقيق الداخلي

رقم المعيار	سلسلة المعايير
معـــــايير الصفـــات	
1000	الفرض والسلطة والمسؤولية
1100	الاستقلال والموضوعية
1200	الكفاءة والغاية المهنية الواجبة
1300	برنامج ضمان الجودة والتحسين

[1] توام زاهية، **التطورات الحديثة للمراجعة الداخلية ومدى تطبيقاتها في البنوك الجزائرية**، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير تخصص نقود ومالية، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2015-2016، ص14.

[2] أميرة بوباطة ، **أثر العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي في تحسين جودة المعلومات المحاسبية**، أطروحة دكتوراه في العلوم المالية والمحاسبة، تخصص محاسبة وجباية، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2022-2023، ص52.

معـــــاييـــر الأداء	
2000	إدارة نشاط التدقيق الداخلي
2100	طبيعة العمل
2200 2300	تخطيط المهمة تنفيذ المهمة
2400	تبليغ النتائج
2500	برامج المراقبة
2600	الإبلاغ عن قبول المخاطر

Source: Sally, Anne Pitt, Internal **Audit Quality DevopingA Quality Assurance** . **AndInprovementProgram** , John Wiley ,2014, P09

المطلب الثاني: مبادئ التدقيق الداخلي وقواعده السلوكية.

وضع معهد المدققين الداخليين دليل جديد لأخلاقيات مهنة التدقيق حيث تضمن أربعة مبادئ و12 قاعدة سلوكية يمكن تناولها على النحو التالي:

المبدأ الأول: النزاهة Integrity: تؤدي نزاهة المدقق إلى تدعيم الثقة فيما يقوم به من أعمال وبالتالي تعتبر الأساس للاعتماد على الأحكام الصادرة عنه ويتضمن هذا المبدأ القواعد السلوكية التالية:

- القيام بأداء أعمالهم بأمانة واجتهاد ومسؤولية.
- مراعاة القوانين وتقديم الإفصاح المتوقع منهم وفقا للمتطلبات القانونية والمهنية.
- عدم الاشتراك في أي أعمال أو أنشطة غير معروفه بالإضافة إلى عدم القيام بتصرفات تسيء المهنة والمنشاة التي يعملون فيها.

- احترام أهداف المنشأة الأخلاقية والمشروعة والمساهمة في تحقيقها. [1]

المبدأ الثاني: الموضوعية Objectivity: يجب أن يتوفر في المدقق الداخلي أعلى مستوى من الموضوعية المهنية في تجميع وتقييم وتوصيل المعلومات المتعلقة بالنشاط أو العملية محل التدقيق حيث يجب على المدققين الداخليين تقييم الظروف ذات العلاقة بطريقه متوازنة وألا تتأثر أحكامهم بناء على مصالحهم الشخصية أو مصالح الآخرين ويتضمن هذا المبدأ القواعد السلوكية التالية:

- عدم المشاركة في أنشطة أو علاقات قد تضعف من قدراتهم على أداء أعمالهم بشكل غير متحيز ويشمل ذلك الأنشطة والعلاقات التي قد تتعارض مع مصلحة المنشاة الذين يعملون فيها.
- عدم قبول أي شيء من الأطراف ذات العلاقة في المنشاة الذين يعملون فيها والتي من الممكن ان تضعف مصداقية أحكامهم المهنية.
- الإفصاح عن كل الحقائق الجوهرية التي تم التوصل إليها أثناء تأدية أعمالهم، والتي من الممكن أن يؤدي إلى عدم الكشف عنها إلى تظليل وتحريف في تقاريرهم عن نتائج الأعمال التي تم مراجعتها من قبل. [2]

المبدأ الثالث: السرية Confidentiality: يحترم المدققين الداخليين قيمة وحيازة المعلومات التي يحصلون عليها ولا يفضحون عن هذه المعلومات بدون صلاحية مناسبة، إلا في حالة الإلزام القانوني أو المهني ويتضمن هذا المبدأ القواعد السلوكية التالية:

- على المدققين الداخليين أن يكونوا معقلين في استخدام وحماية المعلومات التي يحصلون عليها أثناء تأدية مهامهم.
- ألا يستخدم المعلومات لمكسب شخص أو بأي طريقة ممكن أن يكون ضد القانون أو ضارة بالشرعية والأهداف الأخلاقية للمؤسسة.

المبدأ الرابع: الكفاءةCompetency: يطبق المدققين الداخليين المعرفة والمهارات، والخبرات المطلوبة في تقييم خدمات التدقيق الداخلي ويتضمن هذا المبدأ القواعد السلوكية التالية:

---

[1] جيهان عبد المعز جمال، **المراجعة وحوكمة الشركات**، دار الكتاب الجامعي للنشر والتوزيع، ط1، بيروت، لبنان، 2014، ص، ص419-420.

[2] جيهان عبد المعز جمال، مرجع سبق ذكره، ص 420

- على المدققين الداخليين مباشرة خدماتهم فقط في المجالات التي يملكون فيها المعرفة والخبرة اللازمة.
- أن يقوموا بتأدية خدماتهم بما يتماشى وينسجم مع المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي.
- عليهم بالاستمرار في تطوير كفاءاتهم، وفعالياتهم وجوده خدماتهم.[1]

والشكل أدناه يوضح مبادئ التدقيق الداخلي كما يلي:

الشكل رقم (1–2): المبادئ الأساسية لمدونة قواعد السلوك



Source: Larry E. Rittemberg .**E thics Pressure and Internal Audit: A ework**, the IIA Research foundation ,2015 /2016, P 5.**From**

المطلب الثالث: خطوات تنفيذ التدقيق الداخلي

تقوم مهنة التدقيق الداخلي على مجموعة من الخطوات الهامة وتتمثل في ثلاث خطوات رئيسيه وهي:

أولا: التحضير لمهمة لتدقيق الداخلي.

يتطلب التحضير الجيد لهذه المهمة وتتمثل هذه الخطوات فيما يلي:

[1] عمر علي عبد الصمد، مرجع سبق ذكره، ص، ص 116-117.

1. الأمر بالمهمة: وهي عبارة عن تفويض يعطى من قبل الإدارة العامة للمؤسسة للمدقق الداخلي والذي يعلم المسؤولين المعنيين بقيام المدقق الداخلي بمهمة التدقيق، والأمر بالمهمة يتمثل في وثيقة مكتوبة في حدود صفحة تقريبا، أو قد يكون على شكل أمر شفهي، كما تجدر الإشارة أن الطالب لخدمات التدقيق الداخلي يمكن أن يكون غير الإدارة العامة.[1]

2. الاطلاع والفهم: في هذه الخطوة يجب على المدقق الداخلي أن يقوم بعملية الاطلاع وجمع المعلومات الكافية واللازمة التي تمكنه من فهم الموضوع محل التدقيق بغرض تحقيق ما يلي[2]:

- معرفه الأهداف المطلوب تحقيقها من هذه المهمة.
- معرفه الرقابة الداخلية المطبقة في النشاط محل التدقيق وتحديد المشاكل الأساسية المتعلقة بها.

3. إعداد خطة التقارب: بعد قيام المدقق الداخلي بالاطلاع والفهم للمهمة المكلف بها من خلال جمع البيانات والمعلومات المطلوبة يقوم المدقق بإعداد خطة التقارب والتي تعرف بأنها "وثيقة تظهر في شكل جدول يقوم بتقسيم النشاط محل التدقيق إلى مجموعة أعمال أولية سهلة الملاحظة بحيث يشمل الجدول علا عمودين الأول مخصص لتقسيمات الأعمال أول العمليات الأولية، والثاني لأهداف تلك الأعمال ".[3]

4. التقرير التوجيهي: وهي عبارة عن وثيقة يعتمد عليها المدقق الداخلي في تحديد الأهداف التي يريد تحقيقها، ويتضمن هذا التقرير تعريف مواقع الخطر المحددة مسبقا ضمن خطة التقارب والتي على ضوئها يتم تحديد نقاط المهمة، والتركيز على المجالات التي أظهرت درجه خطر كبيره كما يعرض مقترح المدققين مجالات تدخلاتهم من حيث مجال العمل الوظيفي ومجال العمل الجغرافي.[4]

---

[1] علوم مُحَمَّد لمين، **دور النظام المعلومات المحاسبية في تحسين التدقيق الداخلي للمؤسسات الاقتصادية**، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، تخصص محاسبة، جامعة مُحَمَّد خيضر، بسكرة، 2015-2016، ص56.

[2] هيبة قواسمية، **دور التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة البنوك**، أطروحة دكتوراه في العلوم المالية، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة باجي مختار، عنابة، 2016-2017، ص61.

[3] ربا صالح عبد المجيد، **أثر التدقيق الداخلي في تحسين عملية ضبط الجودة**، مذكرة ماجستير، تخصص إدارة الأعمال، الجامعة الافتراضية، سوريا، 2022، ص، ص 21-22.

[4] ربا صالح عبد المجيد، مرجع سبق ذكره ص، ص 21 _22.

ثانيا: تنفيذ مهمة التدقيق الداخلي.

تعتبر هذه المرحلة من أصعب المراحل التي يقوم بها المدقق إذ تتطلب تركيز كبير حيث يتحول في هذه المرحلة من الجزء النظري إلى العمل الميداني أين تنتقل إلى الوحدات المراد تدقيقها كما تتطلب هذه المرحلة الاجتماعات مع المسؤولين وتمر وفق المراحل التالية:[1]

1. الاجتماع الافتتاحي: وهو أول اجتماع يجمع بين المتقين والأطراف التي سوف تخضع للتدقيق بهدف مراجعه مخطط عملية التدقيق، ويتم إرسال جدول الأعمال مرفقا بتقرير توجيهي يشرح محتوى وهذا الأخير يتضمن[2]

- ✓ التعريف بفريق المدققين الداخليين.
- ✓ التذكير بأهداف التدقيق الداخلي.
- ✓ دراسة وتحليل محتوى التقرير التوجيهي ومناقشتها مع الطرف الأخر.
- ✓ تحديد مواعيد والأشخاص الذين يحتاجهم المدقق لجمع الأدلة والمعلومات.
- ✓ تحديد الشروط المادية لمهمة التدقيق.

2. إعداد برنامج التدقيق: كما يدعى أيضا «مخطط التنفيذ» ويتم إعداده من طرف فريق التدقيق وتحت إشراف رئيس مهمة التدقيق، ويتم إرساله إلى مسؤول التدقيق الداخلي للاطلاع عليه طبقا لمعيار 2240 وتقع على عاتق رئيس المهمة مسؤولية الاحتفاظ به في ملف التدقيق، ويتضمن هذا المخطط النقاط التالية: وثيقة تعاقدية، عمل مخطط، دليل مرشد، نقطة انطلاق في بناء استمارة الرقابة الداخلية، متابعة المهمة، ولكن يبقى استبيان الرقابة الداخلية من أكثر الأساليب الاستعمالات من طرف المدققين الداخليين[3].

3. العمل الميداني: يتم تنفيذ هذه المرحلة مباشرة بعد إعداد برنامج التدقيق ويتم اعتماده من مدير التدقيق، حيث يقوم فريق التدقيق بتطبيق هذا البرنامج على الواقع من خلال إجراء الاختيارات المقارنات وغيرها من

---

[1] صويلح اميمة، تقييم **لجنة التدقيق في وظيفة التدقيق الداخلي وحوكمة الشركات**، أطروحة دكتوراه في العلوم المالية والمحاسبة، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة عبد الحميد مهري، قسنطينة، 2022-2023، ص 70.

[2] ربا صالح عبد المجيد، مرجع سبق ذكره، ص ص22-23

[3] فريدة أمزال، **التدقيق الداخلي كأداة لتفعيل إدارة المخاطر في المؤسسة الاقتصادية**، أطروحة دكتوراه في العلوم المالية، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2022-2023، ص 32.

تقنيات التدقيق بغرض جمع أدلة الإثبات الكافية والملائمة لتحقيق أهداف مهنة التدقيق والكشف عن أي مشاكل أو مخالفات أو انحرافات قد تحدث[1].

ثالثا: التقرير عن مهمة التدقيق الداخلي.

وهي آخر خطوة من خطوات التدقيق الداخلي وتتمثل فيما يلي:

1. مشروع التدقيق الداخلي: وهو عبارة عن وثيقة تتضمن كل أوراق وإبراز وتحليل المشاكل، بحيث تكون مرتبه ترتيبا منطقيا حسب أهميتها وتكون مرفقة بملخص حول موضوع المشكل وعرض الملاحظات والأسباب والنتائج والتوصيات[2].

2. الاجتماع النهائي: الغرض منه إعلام الجهة التي تم تدقيقها بنتائج التدقيق والوصول إلى اتفاق بشأن النتائج والتوصيات، وعرض الإجراءات المخططة أو التصحيحية المتخذة لمواجهة أوجه القصور التي تم الكشف عنها وتقديم المشورة للهيئة محل التدقيق عن عملية الإبلاغ.

3. التقرير عن المهمة ومتابعة التوصيات: وتعتبر الخطوة الأخيرة في انجاز المهمة وتتمثل في الخطوات التالية: التقرير الأولي للتدقيق، حق الرد من الأشخاص المدقق أعمالهم، التقرير النهائي والتوصيات المقترحة لمعالجة المشكلات والاختلالات التي اكتشفت خلال عملية التدقيق[3] .

[1] هيبة قواسمية ، مرجع سبق ذكره، ص ص63-64.

[2] أبوبكر الصديق القيدوان ، **التدقيق الداخلي ودوره في تقييم نظام الرقابة الداخلية كآلية لإدارة المخاطر في البنوك الجزائرية**، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، 2019، ص43.

[3] مُحَّد لمين علون، **الإجراءات العملية للتدقيق الداخلي في المؤسسة العمومية**، مجلة الحقيقة، العدد 43، بسكرة، 2018، ص560.

المبحث الثالث: محددات التدقيق الداخلي.

يساهم التدقيق الداخلي على خلق جو فعال رقابي فعال داخل المؤسسة، حيث يقدم مجموعة من الخدمات المختلفة للإدارة.. كما يتضمن مجموعة من الأساليب والمقومات والإجراءات تساعدهم في تأدية مهامه.

المطلب الأول: خدمات وأساليب التدقيق الداخلي.

لقد ازدادت أهمية التدقيق الداخلي في الوقت الحالي وتعود أهمية هذه الوظيفة نظرا للخدمات التي يقدمها للإدارة ومن بين هذه الخدمات نذكر:

أولا: خدمات التدقيق الداخلي.

تتمثل خدمات التدقيق الداخلي في:

1. خدمات وقائية: تتمثل في مجموعة من الإجراءات التي يستخدمها المدقق الداخلي من اجل حماية الأصول وممتلكات المؤسسة من السرقة والاختلاس، بالإضافة إلى حماية مختلف السياسات المطبقة في المؤسسة من إي تحريفات أو غيرها دون وجود مبررات.[1]

2. خدمات التقييم: حيث تعمل هذه الوظيفة على قياس وتقويم فاعليه نظم الرقابة الداخلية وإجراءاتها في المشروع ومدى الالتزام بالسياسات الإدارية الموضوعة.[2]

3. خدمات إنشائية: حيث تقوم هذه الوظيفة باقتراح التحسينات اللازمة على الأنظمة المشروعة داخل المشروع، وتطمئن الإدارة على سلامه ودقه المعلومات المقدمة لها[3].

4. خدمات علاجية: تتمثل في الإجراءات والأساليب التي يستخدمها المدقق الداخلي في مجال تصحيح أي أخطاء قد اكتشفها أو التوصيات التي يتضمنها تقرير تدقيقه والخاصة بإصلاح أي أخطاء أو علاج أوجه القصور في مختلف نظم المشروع.

---

[1] العيد محمد، **التدقيق الداخلي ودوره في اتخاذ القرار**، مجلة المالية والأسواق، بدون عدد، الجزائر، دون سنة، ص147.

[2] العيد محمد، مرجع سبق ذكره ص 147

[3] خالد راغب الخطيب، **مفاهيم حديثة في الرقابة المالية والداخلية في القطاع العام والخاص**، مكتبة المجتمع للنشر والتوزيع، الطبعة العربية الأولى، عمان، الأردن ،2010، ص133.

ومما لا شك فيه أن المختلف فيه أن هذه الخدمات التي يقدمها المدقق الداخلي أو يساهم فيها تتم بسبب الآتي[1]:

- وجود مدقق داخلي طوال الوقت داخل المشروع ومعايشته للمشاكل الداخلية في المنشاة.
- عمل المدقق الداخلي يتم بصوره منتظمة على مدار السنة وبصورة شامله لكافة العمليات.

5. خدمات استشارية: وهي العمليات المشورة التي تقدم إلى الوحدات التنظيمية داخل المنشاة أو حتى خارجها وتهدف المنشاة من وراء ذلك إلى إضافة قيمة ومحاولة تحسين خدماتها داخليا وخارجيا ومن أمثلة ذلك إجراء تدريب العمال، النصح، إعداد تصاميم لنماذج المستويات.

6. خدمات التأكيد: وهي الفحص الموضوعي لأدلة الإثبات بهدف توفير تقويم موضوعي ومستقل لفاعلية وكفاءة إدارة المخاطر وكافة أنظمة الرقابة الداخلية الموجودة داخل المؤسسة مثل أنظمة أمن المعلومات، اللوائح التنظيمية، الأداء المالي والتشغيلي[2].

ثانيا: أساليب التدقيق الداخلي.

حتى يتمكن التدقيق الداخلي من تحقيق أهدافه يتعين على المدقق الداخلي القيام بما يلي[3]:

1. الفحص والتدقيق: يعتبر عنصرا وركنا أساسيا من أركان التدقيق الداخلي والذي يدور حول التأكد من مدى صحة العمليات المالية والمحاسبية من حيث:

- الدقة في تسجيل العمليات الدفترية.
- التوجيه المحاسبي للعمليات المالية والتحديد السليم لطرفي العملية المدين والدائن.
- مدى صحة وقانونيه المستندات الدالة على حدوث العمليات باعتبارها من القرائن الرئيسية في التدقيق.

2. التحليل: ويتمثل هذا العنصر في عملية الفحص انتقادي للسياسات الإدارية وإجراءات الرقابة الداخلية والسجلات والتقارير لتحديد نقاط الضعف، ويستخدم المدقق الداخلي العديد من الأساليب لتنفيذ عملية

[1] محمد السيد سرايا، **أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل**، المكتب الجامعي الحديث للنشر والتوزيع، ط1، الاسكندرية، مصر، 2007، ص129.

[2] عزيز لوجاني، **دور التدقيق الداخلي في حوكمة الشركات**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في علوم التسيير، تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2019-2020، ص ص65.66.

[3] محمود عبد السلام محسن، **مدى اعتماد المدققين الخارجيين على المدققين الداخليين في تقييم نظام الرقابة الداخلية**، مذكرة ماجيستير، قسم المحاسبة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين،2011، ص 19.

التحليل منها: أدوات التحليل المالي والمقاربات وإيجاد العلاقات المختلفة بين عناصر القوائم المالية في المؤسسة، وتحليل النتائج على مستوى الأقسام، وتحليلها على مستوى المؤسسة لعدد من السنوات إلى غير ذلك من الأساليب.

3. الالتزام: ويتمثل هذا العنصر في الإجراءات التي يضعها المدقق للتأكد من مدى التزام العاملين في المؤسسة بالسياسات الإدارية المرسومة وأداء تنفيذ العمليات وفقا للنظم الموضوعة والقرارات المتخذة في هذا المجال، وفي سبيل تنفيذ هذا العنصر فمن حق المدقق أن يستعين عند الحاجة ببعض القوانين في المؤسسة لدرايتهم الكاملة بالجوانب القانونية والحكم على مدى الالتزام بها.

4. التقييم: يتمثل هذا العنصر في تحديد العناصر السابقة على أساس أن دور المدقق الداخلي يرتكز في هذا العنصر حول تقييم ما يلي:

- مدى كفاءة السياسات والإجراءات في تحقيق الأهداف.
- مدى فاعلية هذه السياسات والإجراءات في تحقيق الأهداف ويكون هذا التقييم بهدف:
  - ✓ ترشيد الموارد مستقبلا.
  - ✓ تطوير وتحسين مستوى الأداء في المؤسسة.

5. التقرير: يعتبر التقرير العنصر الأخير من عناصر التدقيق الداخلي باعتباره الأداة الرئيسية التي يعبر فيها المدقق عن الآتي:

- المشاكل التي تواجهها وأسبابها.
- نقاط الضعف في السياسات والإجراءات.
- التوصيات المناسبة لعلاج نقاط الضعف هذه وحل أي مشاكل.
- النتائج النهائية التي توصل إليها نتيجة التدقيق الداخلي.

ويرفع هذا التقرير إلى الإدارة العليا التي يتبعها التدقيق الداخلي تنفيذا لما جاء بالتقرير من أراء وتوصيات وملاحظات وتحفظات.

المطلب الثاني: مقومات التدقيق الداخلي

يتوقف فاعلية التدقيق الداخلي على مجموعة من المقومات أهمها:[1]

1. الوضع التنظيمي لقسم التدقيق الداخلي: من خلال تبعية التدقيق الداخلي للإدارة العليا وذلك لتجنب القيود التي تفرض على الأجهزة التنفيذية.

2. الكفاءة المهنية للعاملين في قسم التدقيق الداخلي: حيث يلتزم أن يكونوا مؤهلين علميا وعمليا وحصلوا على دورات تدريبيه مستمرة لتنمية مهاراتهم؛

3. الاستقلال: التدقيق الداخلي جزء مستقل من الوظائف الإشرافية في المنشاة، وتبذل المنظمات المهنية العالمية جهود لإنشاء منظمات للمدققين الداخليين للمحافظة على حقوقهم واستقلاليتهم؛

4. التخطيط الجيد لأعمال التدقيق الداخلي: لا يجب أن يكون عمل التدقيق الداخلي ارتجاليا أو عشوائيا بل مخطط ومبرمج في صوره برنامج أسبوعي أو شهري ليساعد في عمليه التدقيق؛

5. وجود معايير وإرشادات لعملية التدقيق الداخلي: هناك ضرورة مهنيه لوجود إرشادات التدقيق الداخلي وكذلك برامج العمل ونظم الخبرة، لتطوير العمل إلى الأحسن ويتولى هذا الأمر منظمات التدقيق المهنية؛

6. شمولية التدقيق الداخلي: ويقصد بذلك أنه لا يقتصر دور التدقيق الداخلي على تدقيق بعض العمليات وترك البعض الآخر، أو ينتظر حتى تأتي شكوى ويطلب جمع الحقائق على موضوع تلك الشكوى، بل يجب أن تشمل كافة المعاملات والأحداث في المنشأة؛

7. دعم الإدارة العليا لقسم التدقيق الداخلي: يجب دعم قسم التدقيق الداخلي بالإمكانيات المادية والبشرية والأخذ بالإرشادات والنصائح التي تقدمه وذلك لتطوير العمل إلى الأحسن؛

8. العلاقات الحسنة الطيبة مع العاملين بالمؤسسة: لا يجب أن ينظر إلى المدقق الداخلي على أنه رجل مخبر أو بوليس ولكن يعامل على أنه موجه ومرشد يسعى لتصويب الأخطاء، وعلى هذا المفهوم تتم عملية الحصول على الإيضاحات والإجابة على الاستفسارات ومناقشة الملاحظات وتصويب الأخطاء.

[1] محمود عبد السلام محسن، مدى **اعتماد المدققين الخارجيين على المدققين الداخلين في تقييم نظام الرقابة الداخلية**، رسالة ماجيستير، قسم المحاسبة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين ،2011، ص 19.

9. التعاون الفعال الصادق مع المدقق الخارجي: باعتبار أن الأهداف والمقاصد واحدة وكلاهما يكمل الآخر، وبالتالي يجب أن يمد المدقق الداخلي المدقق الخارجي بمعلومات عن نظم الضبط الداخلي وخطط وبرامج التدقيق والمسائل التي تحتاج إلى مزيد من التدقيق والفحص.

10. استخدام وسائل التدقيق المتقدمة: يجب على المدقق الداخلي استخدام وسائل تقنيه حديثه مثل نظم الحاسبات، ونظم المعلومات المتكاملة، ونظم الخبرة ونظم دعم القرارات، ونظم الهيكلة أو إعادة الهندسة لتساعد على رفع جوده عمليه التدقيق.[1]

المطلب الثالث: إجراءات التدقيق الداخلي.

يمكن وصف التدقيق الداخلي بأنه عملية متعددة الخطوات إذ يحتاجوا المدققين الداخليين إلى:

1. تحديد وفهم المعايير التي ينبغي مقارنه الحالة به.
2. يجب على المدققين الداخليين جمع أدلة موضوعية حول الوحدة الاقتصادية.
3. يجب على المحققين الداخليين عمل مقارنه للأدلة الموضوعة وفق المعايير المحددة سابقا.
4. العمل على تحليل الأدلة وتقييمها.
5. يعمل المدققين الداخليين على توصيل النتائج للمستخدمين المستهدفين.

إضافة إلى هذا يكون التدقيق الداخلي فاعلا في المساعدة على تحقيق الأحداث الإستراتيجية من خلال عده إجراءات كما يلي:

1. يعمل التدقيق الداخلي على تقليل استخدام المعلومات التي لا حاجة لها.
2. يقوم التدقيق الداخلي في المساءلة داخل الوحدة الاقتصادية.
3. يعمل التدقيق الداخلي على تقليل كلفه التدقيق الخارجي.
4. التقييم على أساس مسار التدقيق الداخلي.
5. العمل على تحديد قابليه التدقيق الداخلي.

[1] محمود عبد السلام محسن، مرجع سبق ذكره، ص 19.

إن المقياس العام الذي يظهر قيمه التدقيق الداخلي هو أن يتمتع المدقق الداخلي بالسياسات والإجراءات قوية تجعله يتحكم في أنشطة التدقيق، وان يتمتع موظف التدقيق الداخلي بالمهارة العلمية والعملية والكفاءة المهنية.[1]

[1] أنيسة قاسم حسين **البكيرات**، دور **التدقيق الداخلي في تقييم مدى تطبيق معايير الاستدامة لتحسين جودة التقارير المالية**، مذكرة ماجستير في علوم المحاسبة، جامعة كربلاء، العراق، 2024، ص ص39-40.

خلاصة الفصل:

وخلاصة الفصل يمكن القول إن التدقيق الداخلي أداة فعالة فيتحسين نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة، فهو لا يعمل على اكتشاف الأخطاء بل يعمل أيضا على تقديم توصيات بهدف تقليل المخاطر في المؤسسة وعليه عملية التدقيق الداخلي تحتاج لمدقق يتميز بكل المبادئ التي أصدرها معهد المدققين الداخليين الأمريكيين لأداء عمله بكفاءة وفعالية وفقا للمنهجية العلمية والعملية المسطرة، من أجل إعطاء رأي فني محايد حول صحة ومصداقية المعلومات في المؤسسة.

وعليه فوظيفة التدقيق الداخلي هي القيام بفحص انتقادي تقييمي لنظام الرقابة الداخلية والتأكد من أن كل المعلومات المعروضة على الإدارة كافية ودقيقة حيث يعمل هذا الأخير على منع الغش والأخطاء وتجنب حدوثها في المستقبل. كما يؤدي إلى تعزيز الثقة في المعلومات المقدمة للإدارة العليا من أجل اتخاذ القرارات المناسبة في الوقت المناسب، وهذا ما سيتم تناوله في **الفصل الثاني**.

الفصل الثاني: مدخل نظري لنظام الرقابة الداخلية ومدى مساهمة التدقيق الداخلي في تحسينها

تمهيد

ظهرت الحاجة لوجود نظام الرقابة الداخلية منذ القدم وزاد الاهتمام بها منذ العصر الحديث بعد الأزمة التي عرفها الاقتصاد العالمي التي يطلق عليها أزمة الكساد العالمي عام 1929، حيث يعتبر نظام الرقابة الداخلية بمثابه نقطة بداية يرتكز عليها المدقق الداخلي عند تقييمه للمؤسسة، فهي أداة تهدف لتحقيق الكفاءة في استخدام موارد وأصول المؤسسة، وبيان الانحرافات وضمان تنفيذ الأهداف الموضوعة من أجل تقديم صورة واضحة عن النظام، حيث قمت بتخصيص هذا الفصل للتطرق إلى نظام الرقابة الداخلية وقسمته منهجيا إلى ثلاثة مباحث وهي:

- ✓ **المبحث الأول**: أساسيات حول نظام الرقابة الداخلية؛
- ✓ **المبحث الثاني**: فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية؛
- ✓ **المبحث الثالث**: مساهمة التدقيق الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية.

المبحث الأول: أساسيات حول نظام الرقابة الداخلية

يعتبر نظام الرقابة الداخلية ركيزة أساسية داخل أي مؤسسة اقتصادية فهو عملية يتم من خلالها التأكد من أن المؤسسة تسيير وفق الخطط والتعليمات الموضوعة. حيث سنتطرق في هذا المبحث إلى المراحل والعوامل المساعدة على تطور النظام إضافة الى أساسيات أخرى.

المطلب الأول: تطور نظام الرقابة الداخلية

يعتبر السبب الرئيسي لظهور نظام الرقابة الداخلية هي انفصال الملكية عن التسيير وتوسع المؤسسات الأمر الذي أدى الى زيادة الاهتمام بها.

أولا: نشأة نظام الرقابة الداخلية

قبل فصل الملكية عن التسيير لم تكن هناك أهمية لنظام الرقابة الداخلية،فقد كانت في تلك الفترة رقابة المالك، ونتيجة لما سبق ذكره يمكن تلخيص أهم المراحل التي مر بها مفهوم نظام الرقابة في مراحله الأساسية إلى ما يلي:[1]

1 مرحلة الرقابة الشخصية: تضمنت هذه المرحلة المفهوم الضيق حيث كان الشكل السائد للمؤسسات هو المؤسسة الفردية والتي كان اهتمامها يقتصر على حماية النقدية، ومن ثم انحصر تعريفها على مجموعة من الوسائل التي تكفل الحفاظ على النقدية من السرقة أو الاختلاس ثم امتدت لتشمل بعض الموجودات الأخرى لعل أهمها المخزون.

2 مرحلة الضبط الداخلي: وهي المرحلة التي شهدت نمو في حجم المشروعات وزيادةأنشطتها وعملياتها واتساع نطاقها الجغرافي، وهو ما اقتضى تطوير في مفهوم الرقابة الداخلية، وبموجبها اعتبرت بمثابة مجموعة من الوسائل التي تتبناها المؤسسة بقصد حماية أصولها النقدية المخزون السلعي وغيرها من السرقة والاختلاس، سوء الاستعمالوالإهمال، والتي عرفته في حينه اسم الضبط الداخلي، إضافة للوسائل الكفيلة بضمان الدِّقة الحسابية لما هو مقيد بالسجلات.

[1] محيوت نسيمة، **دراسة أثر إرساء الإطار التصوري لنظام الرقابة الداخلية وفق هيكل COSO على أداء المؤسسات الاقتصادية**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم التجارية، تخصص مالية ومحاسبة، جامعة الجزائر3، الجزائر، 2019-2020، ص 11.

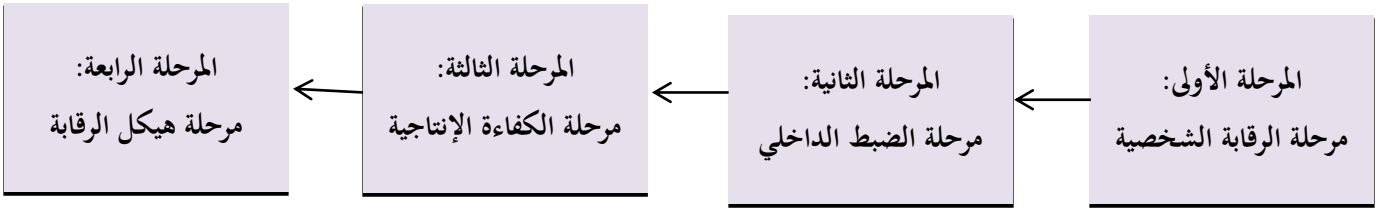
3 مرحلة الكفاءة الإنتاجية: وتتميز هذه المرحلة بزيادة الاهتمام بتحقيق الكفاءة في استخدام الموارد المتاحة للمؤسسة حيث تطور تعريف الرقابة الداخلية تبعا لذلك ليشمل أساليب الارتقاء بالكفاءة الإنتاجية .

4 مرحلة هيكل النظم: تم استبدال مصطلح الرقابة الداخلية بهيكل نظام الرقابة الداخلية باعتبار أن هذا الأخير أكثر شمولا وقد وضع تعريف جديد حيث اعتبرت بموجبه مجموعة من السياسات والاجراءات الموضوعة بما يوفر تأييدا معقولا بأن الأهداف سوف يتم تحقيقها.

ويتكون هيكل الرقابة من ثلاثة عناصر هي بيئة الرقابة والنظام المحاسبي والاجراءات الرقابية وفقا لمعيار**(SASNNO78)** تتكون الرقابة من خمسه عناصر: بيئة رقابية، أنشطة رقابية، تقييم المخاطر، المعلومات والاتصالات، المتابعة.

ويمكن تسمية هذا التطور في مفهوم الرقابة الداخلية بالمرحلة الخامسة من مراحل التطور مفهوم الرقابة الداخلية حيث تغير المفهوم من هيكل الرقابة إلى إجراءات عملية .[1]

الشكل رقم (2-1): مراحل تطور نظام الرقابة الداخلية



المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على المعلومات السابقة .

ثانيا: العوامل المساعدة على تطور نظام الرقابة الداخلية واتساعها

هناك مجموعة من العوامل أدت الى تطور نظام الرقابة الداخلية وهي[2]:

[1] حمزة بطينة، **دور محافظ الحسابات في تفعيل نظام الرقابة الداخلية في مؤسسة اقتصادية**، مذكرة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبة، تخصص محاسبة، جامعة الشهيد حمة لخضر، الوادي، 2017-2018، ص 48.

[2] توفيق مصطفى أبو رقية، **تدقيق ومراجعة الحسابات**، دار مكتبة الكندي للنشر والتوزيع، ط1، عمان، الأردن، 2014، ص 106.

1. كبر حجم المنشاة وتعدد عملياتها جعل من الصعب الاعتماد على الاتصال الشخصي في إدارة المشروع، فأدىإلى الاعتماد على وسائل هي في صميم أنظمة الرقابة الداخلية مثل الكشوف التحليلية والموازنات وتقييم العمل وغيرها؛

2. حاجة إدارة المشروع إلى حماية وصيانةأموال المشروع،فعلى الإدارة توفير نظام رقابي سليم حتى تخلي نفسها من المسؤولية المترتبة في منع الاخطاء والغش أو تقليل احتمال حدوثها؛

3. حاجة الإدارة إلى بيانات دورية دقيقة لابد من مجلس الإدارة حصوله على تقارير دورية من الإطارات المختلفة من داخل الشركة وهذه التقارير تساعد الإدارة على القرارات اللازمة والمناسبة لتصحيح الانحرافات ورسم سياسات الشركة في المستقبل والوصول إلى الأهداف المخطط لها؛

4. حاجة الجهات الحكومية وغيرها لبيانات دقيقة وذلك لفرض الضرائب وترشيد الاستهلاك والتسعيروحصر الاقتصاد وتوجيهه.

المطلب الثاني: تعريف وخصائص وأهداف نظام الرقابة الداخلية

من خلال هذا المطلب سوف نتطرق إلتعريف وخصائص نظام الرقابة الداخلية وأهم أهدافها

أولا: تعريف نظام الرقابة الداخلية

لقد اختلفت التعاريف ووجهات النظر حول مفهوم نظام الرقابة الداخلية ومن بين هذه التعاريف نذكر:

- **التعريف الأول:** نظام الرقابة الداخلية هي "مختلف إجراءات الضبط الداخلية والإدارية والمحاسبية وغيرها التي تعدها وتنفذها المنظمة وتحت مسؤوليتها من أجل ضمان دِقة وسلامة المعلومات المالية ونوعيتها وحماية الأصول والموارد"[1].
- **التعريف الثاني:** يعرف نظام الرقابة الداخلية بأنه "عملية تتضمن وضع نظام دقيق للمعلومات يتيح التأكد منه بشكل دائم أن العمليات تتم حسب الخطة الموضوعة، ويقوم هذا النظام على وجود بيانات مؤكدة دائمة عن الأداء وتتم مقارنتها بالخطة الموضوعة"[2].

[1] عبد الناصر مفتاح مُحَمَّد، **تقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية باستخدام نموذج COSO**، المجلة الإفريقية للدراسات المتقدمة في العلوم الانسانية والاجتماعية، د- ع، ليبيا، 2024، ص 254.

[2] خالد مُحَمَّد، **أثر فعالية نظام الرقابة الداخلية على الأداء في البنوك التجارية**، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، العدد 2، المسيلة، 2019، ص 190.

➢ **التعريف الثالث**: عرفت الهيئة الدولية **(IFAC)** نظام الرقابة الداخلية بأنه "نظام يحتوي على خطة تنظيمية، ومجموعة من الطرق والإجراءات المطبقة من الشركة بغية تحقيق الأهداف المرسومة، لضمان إمكانية التسيير المنظم والفعال للأعمال، هذه أهداف تشمل على احترام السياسة الإدارية، وحماية الأصول واكتشاف الغش والأخطاء، وتحديد مدى تمام الدفاتر المحاسبية"[1].

➢ **التعريف الرابع**: عرفت مجلس المعايير والقواعد المحاسبية المحلي في الدليل رقم أربعة أن نظام الرقابة الداخلية هي "السياسات والاجراءات المتخذة من قبل الإدارة التي تعمل لتحقيق أهداف المنشأة وتضمن العمل المنظم والعملي للعمليات، في الالتزام بالسياسات قسم الإدارة والمحافظة على كافة الموجودات واكتشاف ومنع الأخطاء وصحة القيد واكتمال السجلات وتهيئة البيانات المالية المطلوبة"[2].

➢ **التعريف الخامس**:عرفتها منظمة الخبراء المحاسبيين والمحاسبيين المعتمدين **OECCA** الفرنسية "نظام الرقابة الداخلية هو مجموعة من الضمانات التي تساعد على التحكم في المؤسسة من أجل تحقيق الهدف المتعلق بضمان الحماية،الإبقاء على الأصول ونوعية المعلومات وتطبيق تعليمات المديرية وتحسين النجاعة،ويبرز ذلك بالتنظيم وتطبيق طرق واجراءات نشاطات المؤسسة من اجل البقاء"[3].

➢ **التعريف السادس**: عرفته لجنة حماية المنظمات **COSO**على أنه" عملية ينفذها مجلس الإدارةوأعضاء هيئه التدريس الأخرى، وتهدف إلى تقديم ضمان معقول فيما يتعلق بإنجاز الأهداف في الفئات التالية[4]:

- فعالية وكفاءة العمليات؛
- موثوقية الإبلاغ المالي؛
- الامتثال للقوانين واللوائح المعمول بها.

---

[1] يونس زين مصطفى عوادي، **المراجعة الداخلية وتكنولوجيا المعلومات وفق معايير المراجعة الدولية**، ط1، دار موسى للنشر والتوزيع، الجزائر، 2010، ص60.

[2] bayarabdelazeez darwech-**the effect of the internal control system on the quality of financial reports-** masterr's thesis- near east university – Nicosia 2021, p18.

[3] محمد طواهر التهامي، مسعود صديقي، **المراجعة و تدقيق الحسابات، الإطار النظري والممارسة التطبيقية**، ديوان المطبوعات الجامعية لنشر والتوزيع ، ط2، بن عكنون، الجزائر، 2005، ص 82.

[4] hossamhaddad, **internat controls jardanian banks and comliance risk**, research, journal off finance and accounting, no 24, faculty of economic and business, university of debrecen,2016, p18.

ثانيا: خصائص نظام الرقابة الداخلية

هناك مجموعة من الخصائص التي يجب أن تتوفر في أي نظام رقابي حتى يكون ذو كفاءة وفعالية ومن بين هذه الخصائص نذكر[1]:

1. **الرقابة الداخلية جزء لا يتجزأ من العمليات:** تكون الرقابة الداخلية عبارة عن رقابة إدارية مبنية كجزء من نظام المؤسسة وكجزء من بيئتها لمساعدة الإداريين في تشغيل المؤسسة وفي تحقيق أهدافها بشكل مستمر؛
2. **الرقابة الداخلية نظام يضعه وينفذه الإنسان:** فالإنسان هو الذي يساعد على تفعيل أنظمة الرقابة الداخلية، لأن مسؤوليةنظام الرقابة الجيد في أيدي الإداريين لذلك تجد كافة الأفراد في تلك المؤسسة يلعبون دورا هاما في تحقيق ذلك؛
3. **الرقابة الداخلية تعطي تأكيد معقولا وليس مطلقا:** إذ على الإدارة أن تصمم وتطبق أنظمة الرقابة بالاعتمادعلى تكلفتها ومنفعتها، وبغض النظر عن مدى سلامة التصميم والتشغيل فإن أنظمة الرقابة الداخلية لا تستطيع تقديم تأكيدات مطلقة حول تحقيق أهداف المؤسسة لأن ثمة عوامل خارجة عن نطاق السيطرة وتأثير الإدارة تؤثر على مقدرة المؤسسة في تحقيق أهدافها .

إضافة لوجود خصائص أخرى وهي : [2]

4. **الفعالية:** ويقصد بها استخدام نظام رقابة جيد ومتطور، حيث يقوم على كشف الأخطاء والانحرافات قبل وقوعها، ومعالجتها بطريقة تضمن عدم تكرارها مستقبلا؛
5. **الموضوعية:** فالأدوات والأساليب الرقابية يجب أن تقسم بالموضوعية، لما لها تأثير على الحكم على الأداء، لأن التقارير المقدمة من طرف المراقب يجب أن تكون موضوعية حيادية تتضمن بيانات لها معنى ومدلول كاف عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة؛
6. **الدِّقة:** يجب أن يكون النظام الرقابي قادر على الحصول على معلومات صحيحة ودقيقة وكاملة عن الأداء مع التأكد منمصدر المعلومات من خلال البيانات المسجلة بالوثائق والسجلات المحاسبية؛

---

[1] عطا الله أحمد سويلم الحسبان، **الرقابة الداخلية والتدقيق في بيئة تكنولوجيا المعلومات**، دار الراية للنشر والتوزيع، ط1، عمان، الأردن، 2009، ص ص 46-47.

[2] خاوي محمد، **أثر فاعلية نظام الرقابة الداخلية على أداء البنوك**، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، المجلد 12 ، العدد 2، جامعة محمد بوضياف ، المسيلة ، 2019، ص 191.

7. المرونة: حتى يكون النظام الرقابي ناجحا وفعالا يجب أن يتوفر على المرونة والتكيف مع المغيرات المستجدة على التنظيم؛

8. السرعة في اكتشاف الأخطاء: يعتبر نظام الرقابة فعالا عندما يتم التبليغ عن الانحرافات في الوقت المناسب، حتى يتمكن من اتخاذ الإجراءات التصحيحية المناسبة؛

9. الاقتصادية والتكلفة المناسبة: يتعين على المنظمة استخدام أنظمة الرقابة التي تتناسب مع إمكانياتها وأهدافها المسطرة، سعياإلى أن تكون المنافع ومردودية النظام أكبر من تكاليفه؛

10. الملاءمة والاستمرارية: يجب أن يكون النظام الرقابي متلائما مع طبيعة ونوعية النشاط الذي يتم القيام بالرقابة عليه، وإلا فقد جوهره وأصبح غير قادر على تحقيق الأهداف، كما أن النظام الرقابي الذي تتبعه الإدارة العليا يختلف عما تتبعه الإدارات المحلية الاختلاف طبيعة النشاط من داخل نفس المنظمة؛

11. التكامل: يشير تكامل النظم الرقابية إلى ضرورة استيعاب هذه النظم الجميع المعايير الخاصة بكل الخطط التنظيمية، بالإضافة إلى أنه يجب أن يكون هناك تكامل بين الخطط ذاتها، وأيضا تكامل بين النظم والرقابية المستخدمة.

ثالثا: أهداف نظام الرقابة الداخلية

يسعى نظام الرقابة الداخلية لتحقيق مجموعة من الأهداف تتمثل فيما يلي: [1]

1. حماية الأصول: يقصد بالحماية هنا الحماية المادية والدفترية ويقصد بالأصول الاصول الثابتة كالمباني والسيارات والآلات ... إلخ. والأصول المتداولة كالنقدية والمخزون ...الخ.

تتمثل الحماية المادية في التأمين على الأصول والصيانة والحفاظ عليها ضد أخطار الحرائق، السَّرقة الاختلاس والغش،أما الحماية الدفترية تتمثل في اثباتها بالدفاتر واثبات أي تغيرات تحدث عليها، كما تتمثل أيضا في بطاقات الأصل سواء كان أصل ثابت كالسيارات أوأصل متداول كالمخزون.

2. الاستخدام الاقتصادي الكفء للموارد: يعني الاستخدام الاقتصادي الكفء للموارد تجنب أوجه الاسراف والقصور والتبذير في استخدام الموارد المتاحة، ومن ثم الارتقاء بالكفاية الإنتاجية في استخدام الموارد،

[1] بوقابة زينب، **التدقيق الخارجي وتأثيرها على فعالية الأداء في المؤسسة**، مذكرة مقدمة ضمن، نيل شهادة الماجيستير في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر3، الجزائر، 2010-2011، ص ص 31-32.

وتعني الكفاية قدرة المؤسسة (أو أي نشاط أو أي وظيفة معينة) على تحقيق الهدف المحدد بأقل تكلفة ممكنة، فالمؤسسة تتبع عدةأساليب للارتقاء بالكفاية الإنتاجية من أهمها: الموازنات التقديرية، التكاليف المعيارية، دراسة الزمن والحركة، رقابه الجودة ... إلخ[1] .

إضافة لوجود أهداف أخرى:[2]

3. دقة البيانات المحاسبية وتكاملها وملاءمتها:وتعني دِقة البيانات أن تكون المعلومات موضوعية تعطي صورة عادلة عن وضع المؤسسة ضمن بيئة نشاطها، وأن تكون هذه المعلومات حاضرة وجاهزة بشكل كامل وملائم وفي الوقت المناسب، خدمة الأطراف المستفيدة.

وترتبط المعلومات المحاسبية بالعمليات الناتجة عن مزاولة الأنشطة المختلفة بالمؤسسة، وتلك العمليات التي تعتبر مجالا لتطبيق الرقابة الداخلية، وتتولد عنها معلومات محاسبية وتتم هذه العمليات عبر سلسلة من الخطوات هي التصريح بالعمليات، تنفيذها تسجيلها في الدفاتر والمحاسبة عن نتائجها.

فإذا تمت مراعاة هذه الخطوات التي يمر بها اتمام العمليات مع إجراء عملية المراجعة لما يتم تسجيله فان المعلومات المحاسبية الناتجة عن ذلك يمكن الوثوق فيها وعددها دقيقة وملائمة كاملة.

4. الالتزام بالسياسات الإدارية: تتم ترجمة أهداف المؤسسة إلى مجموعة من السياسات والخطط والاجراءات المتكاملة، التي تغطي جوانب المؤسسة كافة وتصدر الإدارة بذلك قرارات وتعليمات توجهها إلى منفذي العمليات المختلفة عبر المستويات الإدارية، وسواء كانت هذه القرارات أو التعليمات كتابية أم شفوية فإنها تخضع لعملية التنقيح أو التعديل بما يؤدي إلى عدم فهم القصد الصحيح منهامن جانب المنفذين، الأمر الذي يستوجب أن تكون هذه التعليمات الإدارية واضحة وملائمة لا تحتمل التأويل، حتى يمكن التقيد بها وتنفيذها كما رسمت مما يسمح بالقول أن درجة استيعاب السياسات والخطط والإجراءات الإدارية المتضمنة القرارات والتعليمات والتمسك وتطبيقها ينعكس على مدى تحقيق أهداف المؤسسة .

[1] بوقابة زينب، **التدقيق الخارجي وتأثيرها على فعالية الأداء في المؤسسة**،مرجع سبق ذكرة31-32.

[2] حسين أحمد دحدوح، حسين أحمد القاضي، **الحسابات المتقدمة للإطار النظري وإجراءات العمليات**، دار الثقافة للنشر والتوزيع، ط1، عمان، الأردن، 2009، ص279.

المطلب الثالث: مكونات وأنواع نظام الرقابة الداخلية

يتكون نظام الرقابة الداخلية من مجموعة منالمكونات والأنواع سنتطرق إليها في هذا المطلب.

أولا: مكونات نظام الرقابة الداخلية

يتضمن مفهوم نظام الرقابة الداخلية أموراأبعد بكثير من الأمور المرتبطة مباشرة في النظام المحاسبي وتشمل الرقابة الداخلية خمسه أنواع تصممها وتنفذها الإدارة، يطلق عليها مصطلح مكونات الرقابة وتتمثل هذه المكونات فيما يلي:

1. بيئة رقابية :يقصد بها الموقف العمومي للمديرين والإدارة وإدراكهم بأفعالهم المتعلقة بنظام الرقابة الداخلية وأهميته في المؤسسة، وللبيئة الرقابية تأثير في فعالية إجراءات الرقابة حيث أنها تمثل المظلة للمكونات الأخرى، وبدون وجود بيئة رقابة فعَّالة لن ينتج عن العناصر الأخرى رقابة داخلية فعَّالة بغض النظر عن جودتها، ففي بيئة الرقابة القوية مثلا كتلك التي تستخدم الموازنات التقديرية بشكل محكم وتوظف المراجعة الداخلية بشكل فعَّال، سنجد ذلك يتم بدرجة مهمة لبعض الاجراءات الرقابة ومع ذلك فالبيئة القوية لا تستطيع وحدها ضمان فعالية نظام الرقابة الداخلية.

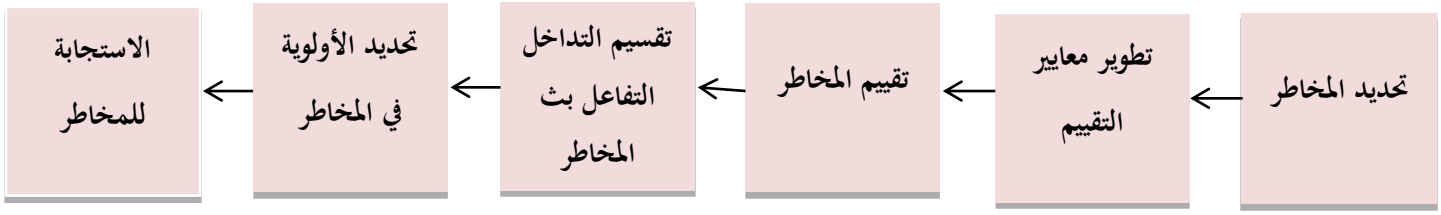
إن موقف الإدارة العليا هو الذي سيحدد جوهر الرقابة الفعَّالة فإذا كانت الإدارة العليا تعتقد أن الرقابة هامة سيشعر العاملون في الشركة بهذا وسيستجيبون لذلك من خلال مراعاتهم للضوابط الموضوعة، ومن جهة أخرى إذا أدرك العاملون أن الرقابة غير هامة من وجهة نظر الإدارة وأنها مجرد كلام شفهي غير جدي فمن الشبه المؤكد أن أهداف الرقابة الخاصة بالإدارة لن تتحقق بشكل فعَّال[1].

2. تقويم المخاطر: في الغالب تواجه كافة المخاطر الداخلية والخارجية التي تؤثر عكسيا على قدرة المؤسسة على تسجيل وتشغيل وتلخيص والتقرير عن البيانات المالية بشكل منسق مع تأكيدات قوائمها المالية، ويجب أن تقوم الإدارة بالدراسة جوهرية لتلك المخاطر واحتمالات حدوثها وطرق إدارتها، وقد تستهل الإدارة الخطط

[1] حسين أحمد دحدوح، مرجع سبق ذكره، ص ص 282-283.

والبرامج أو التصرفات بدراسة مخاطر معينةأو قد تقرر أن تقبل المخاطر بسبب التكلفة أو بسبب اعتبارات أخرى.[1]

الشكل رقم (2-2): خطوات عملية تقييم المخاطر



المصدر: محيوت نسيمة ، **دراسة أثر إرساء الإطار التصوري لنظام الرقابة الداخلية وفق هيكل COSO على أداء المؤسسات الاقتصادية** ، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم التجارية، تخصص مالية ومحاسبة، جامعة الجزائر3، الجزائر، 2019-2020، ص69.

3. الأنشطة الرقابية: تعرف على أنها مجموعة من السياسات والإجراءات التي تساعد في ضمان تنفيذ توجيهات الإدارة للوصول الى أهدافها المخططة، والتي تحدث في جميع المستويات الوظيفية في المؤسسة. بالإضافة إلى مواجهه المخاطر وحتى تكون الأنشطة الرقابية فعالة فإنه يجب أن تكون ملائمه وذات اختصاصات وفقا لعمليات تخطيط دورية، وأن تكون كذلك قليلة التكاليف، شاملة معقولة ومتكاملة مع أهداف المؤسسة بشكل عام[2].

الأنشطة الرقابية هي سياسات وإجراءات موضوعة يتم تطبيقها لمواجهه المخاطر وتحقيق أهداف المؤسسة وحتى تكون هذه الأخيرة فعَّالة فإنها بحاجة إلى ما يلي[3]:

- ✓ أن تكون ملائمة (بمعنى وجود أداة رقابية مناسبة في المكان المناسب وأن تعادل المخاطر التي تواجهها)؛
- ✓ أن تعمل بانتظام طوال خطة زمنية موضوعة؛

[1] آلان عجيب مصطفى ، **دور التدقيق الداخلية في ظل نظام المعلومات المحاسبي الإلكترونية** ، مجلة العلوم الإنسانية ، العدد 45 ،العراق ،2009 ، ص 9 .

[2] محيوت نسيمة، مرجع سبق ذكره، ص71.

[3] **محيوت نسيمة** المرجع السابق، ص 71.

- ✓ ان تكون منخفضةالتكاليف (التكلفة لا تتجاوز المنفعة)؛
- ✓ أن تكون شاملة ومعقولة ومتداخلة في أهداف المؤسسة بشكل عام.

ويتم ممارسة الأنشطة الرقابية في كافةأنحاء المؤسسة وعلى مختلف المستويات وفي كافة الاختصاصات، وهي تشغل مجموعة متنوعة من الضوابط الرقابية والوقائية والكاشفة لنواحي الانحراف.

4.المعلومات والاتصالات: لقد نصت كل من مرجعية لجنة المنظمات الراعية والراشدة للرقابة الداخلية على ضرورة وجود نظام اتصال يسمح للأشخاص برفع المشكلات والقضايا الحساسة، ويتطلب تسيير المؤسسة والتدرج في تحقيق أهدافها أن تتوفر المعلومة في كل مستوياتها، ويجب أن تكون المعلومة ملائمة، وموثوقة ويتم بثها في الوقت المناسب إلى الاشخاص الذين يحتاجون اليها، ويعتبر الحصول على تكنولوجيا الجديدة أحد المظاهر الأساسية الاستراتيجية المنظمة لهذا المجال.

فهناك حاجة إلى وجود وسائل اتصال ملائمة ليس فقط داخل الوحدة ولكن خارجها أيضا، وخصوصا التواصل الخارجي مع الأطراف ذات العلاقة الزبائن، الموردون، الدولة ... إلخ، إذ أن مصداقية الاتصال مع الجهات الخارجية يمكن أن تؤثر بشكل كبير على ثقافة المنظمة وعلى تحقيق سمعة جيدة لها [1].

5.التقييم: وهي عملية مراقبة مكونات هيكل الرقابة الداخلية وتقييم جودة آداها وفعاليتها بشكل دوري ومستمر لتحديد مدى قدرته على تحقيق الأهداف والغايات وفقا لما هو مخطط له، وكفاءته في الاستجابة للتغيرات الحاصلة في إجراءات الرقابة وترتكز هذه العملية على وجود خطة متابعة وتقييم توضح ما يجب اتباعه[2].

[1] إبراهيم صبيعات، **دور نظام الرقابة الداخلية في تحقيق أهداف المؤسسة**، مجلة الأبحاث الاقتصادية، جامعة البليدة 2، العدد 18، البليدة، 2018، ص139.

[2] سامر مُحَّد حسين عكور، **أثر هيكل الرقابة الداخلية وفق إطار COSO على الحد من الاحتيال المالي في شركات التأمين**، مجلة المنطان للعلوم الإنسانية والتطبيقية، العدد 05، أمريكا ، 2024، ص14.

الجدول رقم (2-1): مكونات نظام الرقابة الداخلية

المكونات	وصف المكونات
بيئة الرقابة	العمليات والسياسات والتدابير تعكس الموقف الكلي لقيمة الادارة والمديرين والمالكين كيان ما فيما يتعلق بالرقابة الداخلية وأهميتها.
تقويم المخاطر	تحديد الإدارة للمخاطر المتعلقة بإعداد البيانات المالية وتحليلها وفقا للمبادئ المحاسبة المقبولة عموما.
أنشطة الرقابة	السياسيات والتدابير التي وضعتها الإدارة لتحقيق أهدافها في وضع التقارير المالية .
المعلومات والاتصالات	الأطراف المستخدمة لتحديد وتجميع وتصنيف وتسجيل ورفع التقارير بعمليات كيان وكذلك الحفاظ على إمكانية القيام بعملية المحاسبة للأصول المرتبطة .
التقييم	تقديرات الإدارة الدائمة أو الدورية لجودة أداء عمليات الرقابة الداخلية لتحديد ما إذا كانت الضوابط تؤدي العمل الذي وضعت من أجله ويتم تعديلها عند الحاجة .

المصدر: حسين أحمد دحدوح، حسين أحمد دحدوح، حسين أحمد القاضي، **الحسابات المتقدمة للإطار النظري وإجراءات العمليات**، دار الثقافة للنشر والتوزيع، ط1، عمان، الأردن، 2009، ص295 . 296.

ثانيا: أنواع نظام الرقابة الداخلية

نتيجة لاختلاف وجهات النظر الى نظام الرقابة الداخلية ، نميز ثلاثة أنواع يسعى كل منها على تحقيق أهداف متنوعة وهي:

1. **نظام الرقابة الإدارية:** وتتضمن الرقابة الإدارية السياسات والخطط التنظيمية والسجلات والتي تكون متعلقة باتخاذ القرارات المتعلقة بتنفيذ العمليات المالية وتهدف هذه الأساليب إلى زيادة الكفاءة التشغيلية وتنمية روح الالتزاموتطبيق السياسات والتعليمات والإجراءات الإدارية للمنشأة.

وقد عرضت لجنة معايير المراجعة، الرقابة الإدارية بأنها خطة التنظيم وما يرتبط بها من إجراءات وأساليب تختص بالعمليات القرارية، والتي تقود الإدارة إلى فرض سلطتها وتحكمها في هذه العمليات من هذا التعريف نجد أن : الرقابة الإدارية هي خطة التنظيم والطرق والإجراءات المتعلقة بالكفاءة ومدى الالتزام بالسياسات الإدارية،حيث ترتبط بأقسام التشغيل وليس بقسم الحسابات أو القسم المالي بالمنشأة والسبب في ذلك أن هذه الأسقام غير مرتبطة مباشرة بالقسم المالي بمعنى غير خاضعة لمسؤولية المدير المالي[1].

نظام الرقابة المحاسبية: تمثل الرقابة المحاسبية الوجه المحاسبي من اوجه الرقابة الداخلية وعنصر رئيسيا من عناصرها في المشروع، وتهتم الاجراءات لحماية موارد المشروع من أي تصرفات غير مشروعة وتحقيق دِّقة البيانات والمعلومات التي يمكن الاعتماد عليها، ومن بين عناصر الرقابة المحاسبية نذكر[2]:

- ✓ وضع وتصميم نظام مستندي متكامل وملائم لعمليات المشروع؛
- ✓ وضع نظام محاسبي متكامل وسليم يتفق مع طبيعة نشاط المشروع؛
- ✓ وضع نظام سليم لجدول الاصول وممتلكات المشروع وفقا للقواعد المحاسبية المتعارف عليها؛
- ✓ وضع نظام لمراقبة وحماية المشروع واصوله وممتلكاته ومتابعتها للتأكد من وجودها واستخدامها فيما خصصت له، ومن ذلك امكانية استخدام حسابات المراقبة الملائمة لذلك.
- ✓ وضع نظام لأعداد موازين مراجعة بشكل دوري للتحقق من دِّقة ما تم تسجيله من البيانات ومعلومات مالية خلال الفترة المعدة عنها ميزان المراجعة؛
- ✓ وضع نظام لاعتماد نتيجة الجرد والتسويات الجردية في نهاية الفترة من مسؤول واحد أو أكثر في المشروع.

[1] حشاني رضوان جلال الدين، **دور التحول الرقمي لنظام المحاسبي في تفعيل نظام الرقابة الداخلية**، مذكرة تدخل من متطلبان نيل شهادة الماستر في العلوم المالية ومحاسبة، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة عمار ثليجي، الأغواط، 2022/2021، ص 05.

[2] مُحَّد السيد سرايا، مرجع سبق ذكره، ص، ص 79-80.

الجدول رقم: (2-2): يوضح الاختلاف بين الرقابة المحاسبية والرقابة الإدارية من ناحية طبيعتها وأهدافها.

وجه المقارنة	الرقابة المحاسبية	الرقابة الإدارية
الهدف من الرقابة	- حماية الأصول من السرقة والضياع والاختلاس وسوء الاستخدام. - التحقق من دقة المعلومات المالية الواردة في القوائم والتقارير المالية.	- التحقق من الالتزامات بالقوانين واللوائح والسياسات والإجراءات التي وضعتها إدارة الشركة. - التحقق من كفاءة أداء العمليات التشغيلية.
طبيعة عملية الرقابة	- التحقق من تنفيذ عمليات المنشأة وفقا لنظام تفويض السلطة الملائم والمعتمد من الإدارة. - التحقق من أن عمليات المنشأة قد تم تسجيلها في الدفاتر والسجلات طبقا للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما.	- إعداد الموازنات التخطيطية والتكاليف المعيارية وقياس الاداء الفعلي وإيجاد الانحرافات ومعرفة أسبابها واتخاذ التصحيحية اللازمة. الإجراءات - التحقق من تنفيذ وتطبيق الإجراءات والسياسات الإدارية.

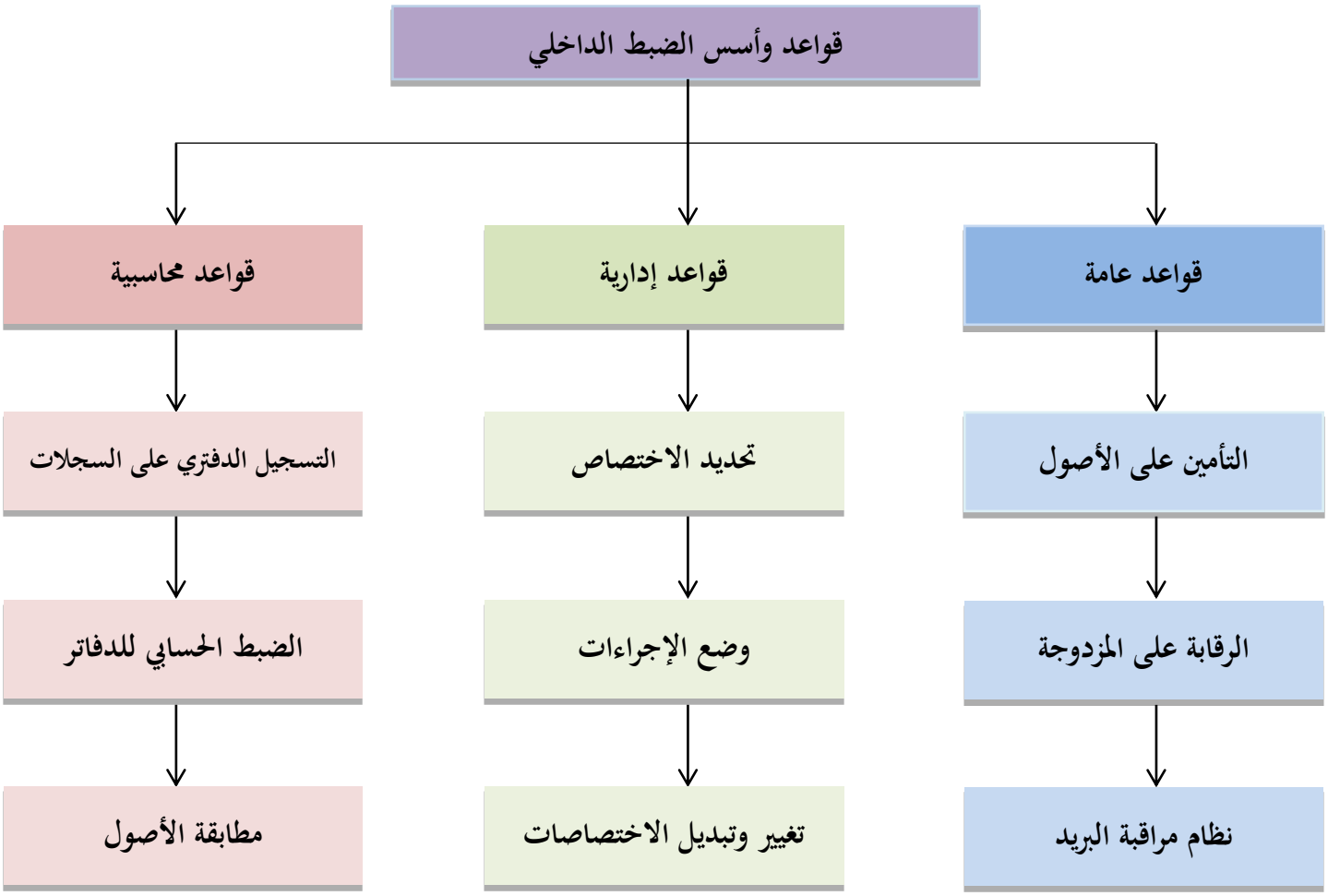
المصدر: جازولي مريم ياسمين، **تقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية**، مذكرة مقدمة لاستكمال نيل شهادة ماستر في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر، 2017-2018، ص 07.

3 الضبط الداخلي: هو نظام خاص بتوزيع العمل والاختصاصات والمسؤولية بين موظفي المؤسسة في الأقسام المختلفة، بحيث تراقب أعمال الموظف بواسطة موظف آخر، ومعنى ذلك أنه لا يجب أن يترك أي موظف أن يقوم باستكمال عمل ما من أوله إلى آخره دون مراقبة موظف آخر ليتحقق من أن العملية تنفذ على الوجه الصحيح [1].

[1] مُحَمَّد سمير الصبان، **نظرية المراجعة وآليات التطبيق**، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، د-ط، الاسكندرية، مصر، 2002-2003، ص 196.

ويهدف هذا النوع من نظم الرقابة الداخلية إلى حماية الأصول من التلاعب وسوء الاستخدام .[1]

الشكل رقم (2–3): قواعد وأسس الضبط الداخلي



المصدر: العيد مُحَّد، **دور وظيفة التدقيق الداخلي في تقييم نظام الرقابة الداخلية**، مجلة الاقتصاد والإدارة، بدون عدد، مستغانم ، 2015، ص254.

[1] Mustafa, jabarahmed- **the internal control sustemIn light of electronic operation and its empact on performance evaluation In banks,**mesters thesis, near east university, Nicosia, 2021, p51.

المبحث الثاني: فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة

حتى يتمكن المدقق الداخلي من جمع البيانات والوثائق التي تفيده في عمله يتبع مجموعة من الخطوات إلى جانب مجموعة من الأساليب يتم الاعتماد عليها لفحصه وتقييمه لنظام الرقابة الداخلية.

المطلب الأول: خطوات تقييم نظام الرقابة الداخلية

يقوم المدقق بتقييم نظام الرقابة الداخلية وفق خمسة مراحل متتالية وهي كما يلي:

1 جمع الإجراءات: يتعرف المدقق على نظام الرقابة من خلال جمع الإجراءات المكتوبة وغير المكتوبة وتدوينه للمخصات لها مع رسمه لخرائط التتابع ورسوم بيانية للوثائق المستعملة والمعلومات المتدفقة عنها والمصالح المعنية بها، كما يمكن استعمال استمارات مفتوحة تتضمن أسئلة تكون الإجابة عنها شرحا لكل الجوانب العلمية. [1]

2 اختبارات الفهم: يحاول المدقق أثناء هذه الخطوة فهم النظام المتبع وذلك عن طريق قيامه باختبارات الفهم والتطابق، أي يتأكد من أنه فهم كل أجزائه وأحسن تلخيصه لها بعد تتبعه لعملياتها، إن هذا الاختيار ذو أهمية لهدف من ورائه وتأكد المدقق من أن الإجراء موجود ومفهوم وأنه أحسن تلخيصه وليس الهدف من حسن تطبيقه[2].

وبعده هذه المراحل تبدا مرحلة التنفيذ الفعلي من خلال المراحل التالية :[3]

3 التقييم الاولي لنظام الرقابة الداخلية: إن تقسيم نظام الرقابة الداخلية يساعد المراجع على تحديد طبيعة وتوقيت نطاق اختبارات مراجعة أرصدة القوائم المالية، كون نظام الرقابة الجيد ينتج عنه معلومات مالية يمكن الاعتماد عليها، فالمراجع لا يمكن مراجعة جميع القوائم المالية وإنما يعتمد على أسلوب العينات الإحصائية كما يقوم بإعطاء تقييم لنظام الرقابة الداخلية الأولى باستخراج نقاط القوة ونقاط الضعف .

---

[11] عمر علي عبد الصمد، **التدقيق المحاسبي بين التأصيل العلمي والتطبيق العملي** ، ج1، دار هومة للنشر والتوزيع ، بوزريعة ، الجزائر، 2018، ص 203.

[2] عمر علي عبد الصمد، **التدقيق المحاسبي بين التأصيل العلمي والتطبيق العملي**، ج1، مرجع سبق ذكره، ص203.

[3] بشرى زوليخة ، **دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية** ، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في علوم التسيير، تخصص محاسبة وجباية معمقة، جامعة ابن خلدون ، تيارت، 2018-2019، ص ص14- 15.

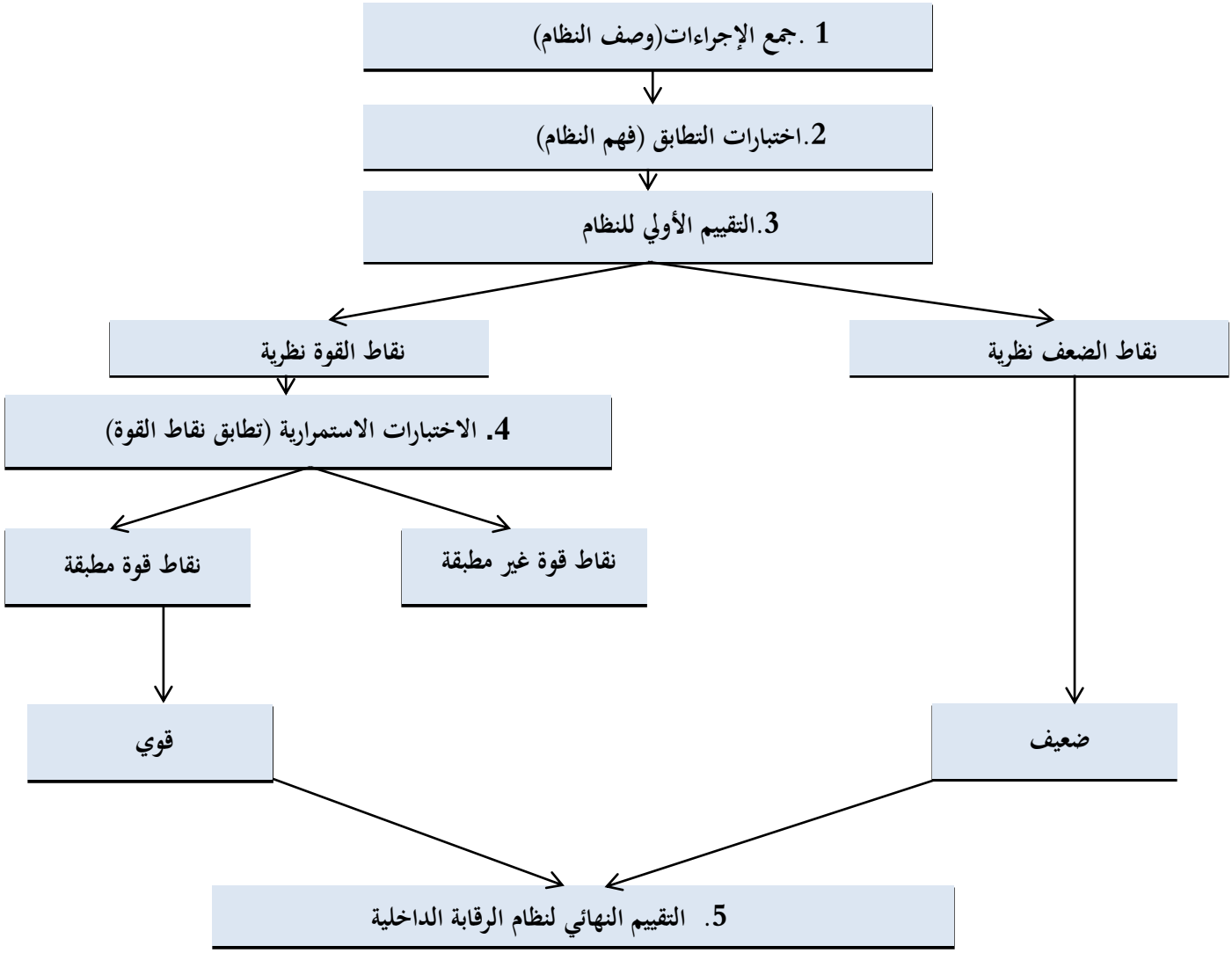
4التأكد من تطبيق النظام: يتم التأكد من تطبيق النظام باستعمال أسلوب العينات للتأكد من الإجراءات الموضوعة تحتوي على ضمانات كافية، حيث يقوم المراجع بعملية الاختيار انطلاقا من العناصر المادية المتروكة عند تنفيذ الاجراءات ويتأكد هذا الاخير من حسن تنفيذ الاجراءات واحترام المبادئ الموضوعة.

5 التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية: يتم فيها تقديم حوصلة من طرف المراجع في وثيقة تبين آثار ذلك على المعلومات المالية مع تقديم اقتراحات قصد تحسين الاجراءات فالتقييم النهائي يسمح للمراجع باتخاذ الاجراءات التصحيحية اللازمة على الرقابة الداخلية[1].

يمكن تبيين مراحل تقييم نظام الرقابة الداخلية في الشكل التالي:

[1] بشرى زوليخة ، مرجع سبق ذكره ص، ص 14 . 15.

الشكل رقم (2–4): مراحل تقييم نظام الرقابة الداخلية



المصدر: عمر علي عبد الصمد، **التدقيق المحاسبي بين التأصيل العلمي والتطبيق العملي**، ج1، دار هومة للنشر والتوزيع، بوزريعة ، الجزائر، 2018، ص206.

المطلب الثاني: المقومات الأساسية لنظام الرقابة الداخلية .

يقوم نظام الرقابة الداخلية على مجموعة من الدعائم أو المقومات الأساسية وهذه المقومات تعتبر بمثابة نقطة هامة يتم من خلالها التوقف على نجاح وفعالية النظام وهي تخلق نظام سليم وفعَّال للرقابة الداخلية ومن بين هذه المقومات نجد مقومات محاسبية ومقومات إدارية.

أولا: المقومات المحاسبية لنظام الرقابة الداخلية

تتمثل المقومات المحاسبية لنظام الرقابة الداخلية فيما يلي: [1]

1. المعارف المحاسبية: تمثل مجموعة المعارف المحاسبية المستمدة من الإطار النظري للمحاسبة المالية ومعاييرها التي تبين كيفية تحليل العمليات، وتبويبها، وتلخيصها وتجميعها من أجل معرفة الوضعية المالية للمؤسسة.

2**الدَّليل المحاسبي:** ينطوي الدليل المحاسبي على العمليات الخاصة بتبويب الحسابات بما يتلاءم مع طبيعة المؤسسة ونوع النظام المحاسبي المستخدم من ناحية، حيث يتم تقسيم الحسابات إلى حسابات رئيسية وحسابات فرعية كما يتم شرح كيفية تشغيل هذا الحساب وبيان طبيعة العمليات التي تسجل فيه .

2. المجموعة الدفترية: تُعدُّ المجموعة الدَّفترية حسب طبيعة وخصائص أنشطتها خاصة الدفتر اليومية العامة وما يرتبط بها من يوميات مساعدة كما يجب مراعاة ما يلي عند إعداد المجموعة الدفترية.

- ✓ ترقيم الصفحات قبل استعمال المجموعة الدفترية لغرض المراقبة؛
- ✓ ترقيم المستندات لتسهيل عمليات الرقابة وضمان عدم ازدواجيه المستندات تحقيقا للرقابة؛
- ✓ العمل على تقليل عدد المستندات المطلوبة لكل عملية إلى حد ممكن حيث يتم تبسيط العمل الإداري والمكتب وتسيير الإجراءات في المؤسسة؛
- ✓ تبسيط المجموعة الدفترية عند تصميمها قصد تسهيل الاستخدام والاطلاع والفهم وقدرتها على توفير البيانات المطلوبة

إضافة لمقومات أخرى أهمها :[2].

---

[1] عمر علي عبد الصمد، **التدقيق المحاسبي**، مرجع سبق ذكره، ص ص166-167.

[2] طلبة أبو هيبة، **أصول المراجعة**، دار الرية للنشر والتوزيع. ط1، الأردن، عمان، 2009، ص31

4. المجموعة المستندية: تعتبر المستندات الداخلية والخارجية بالمشروع والتي تعدُّ أدِّلة إثبات على حدوث عملية مالية أو تجارية وتمثل مع ما تم تحويله من بيانات :

- ✓ المصدر الأول لإثبات البيانات في الدفاتر والسجلات المحاسبية؛
- ✓ الدَّليل الموضوعي القابل للتحقق والمراجعة مما يساهم في تحقيق فعالية الرقابة الداخلية عن طريق تتبع وفحص مدى الالتزام بتنفيذ الاجراءات المقررة فضلا عن تسهيل مهمة المراجعين؛

وينبغي عند تصميم واستخدام المستندات مراعاة عدة قواعد أهمها:

- تخفيض عدة المستندات إلى أقل عدد ممكن لترشيد تكلفة العمل الإداري ولتسهيل استخلاص القيود المحاسبية السليمة.
- مراعاة تحقيق وظيفة المستند بأقل تكلفة ممكنة.
- مراعاة وضوح المستند واستبعاد أي بيانات غير ضرورية لتحقيق وظائفه مما يساهم في تقليل الأخطاء وسهولة تداول المستند وكفاءة حفظه.

5. الوسائل الآلية والإلكترونية المستخدمة: أصبحت ضمن عناصر نظام المحاسبي داخل الوحدة الاقتصادية من العناصر الهامة في ضبط وإنجاز الأعمال كما هو الحال في الآلات النقدية المحصلة وتسجيلها أيضا، كذلك تزايدت أهمية استخدام الحاسب الالكتروني في إنجاز بعض خطوات الدورة المحاسبية وتحليل البيانات والمعلومات، سواء بغرض إعدادها، أو الإفصاح عنها، وبلا شك فإن التوسع في استخدام هذه الأدوات من شأنه تدعيما لدور الرقابي لنظام المحاسبي المستخدم[1].

6. الجرد الفعلي للأصول: تتميز بعض عناصر الأصول المملوكة للمؤسسة بإمكانية جردها الفعلي مثل النقدية التي بحوزة المؤسسة ومعظم الاستثمارات من الآلات والسيارات والأراضي والمباني والأثاث فعملية الجرد تسمح بالرقابة عن طريق مقاربة ما هو مسجل في السِّجلات المحاسبية وما هو موجود فعلا[2].

---

[1] فتحي رزق سوافيري وآخرون، **الاتجاهات الحديثة في المراجعة الحديثة والرقابة والمراجعة الداخلية**، دار الجامعة الجديد للنشر والتوزيع، الاسكندرية، مصر، 2002، ص 29.

[2] بخديجة آسيا، **دور نظام الرقابة في تحسين جودة المعلومات المحاسبية**، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر، في العلوم المالية والمحاسبة تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2002-2023، ص17.

7.الموازنات التخطيطية: وتعرف أيضا بالموازنات التقديرية وهي مجموعة من العمليات تتخذ في شكل قرارات أو اجراءات يكون من شأنها تحقيق هدف أو مجموعة من الأهداف واضحة ومحددة، ومن هنا تتضح أهمية الموازنات التقديرية أو التخطيطية في تحقيق رقابة فعالة على عمليات المشروع فباستخدامها يمكن للإدارة معرفة مدى ملائمة الخطط والأهداف والسياسات الموضوعة، ومقارنة نتائج العمليات الفعلية مع جميع أقسام المشروع بالخطط والأهداف الموضوعة مسبقا ومتابعة الانحرافات التي قد تحدث نتيجة التنفيذ الفعلي[1].

ثانيا: المقومات الإدارية لنظام الرقابة الداخلية

تتمثل المقومات الإدارة لنظام الرقابة الداخلية فيما يلي:

1. هيكل تنظيمي إداري: يعتبر الهدف الرئيسي من إنشاء هيكل تنظيمي كفء في التنظيم هو تحديد الإدارات والأقسام واختصاصات كل منها، بالإضافة إلى مسؤوليات الأشخاص والعلاقات بينهما. ويتوقف نوع الهيكل التنظيمي على طبيعة الوحدة الاقتصادية وحجمها وعدد المستويات التنظيمية والانتشار الجغرافي لها، حيث يتم توصيف الأنشطة المختلفة ووضعها في مجموعات متجانسة، وبجانب الهيكل التنظيمي الكفء للوحدة الاقتصادية ككل وما تعبر عنه الخريطة التنظيمية الرئيسية، ينبغي إعداد خرائط تفصيلية لكل قسم أو إدارة على حدى، إن صياغة الخريطة التنظيمية تعني تحديد واجبات ومسؤوليات محددة تتناسب مع قدرات واهتمامات الأشخاص، وهذا يعني تطبيق مبدأ الفصل بين المهام[2].

2. اختيار الموظفين الأكفاء: مما شك فيه أن العامل الكفء يلعب دورا مهما في النجاح وتحقيق مبتغات المؤسسة، لذلك يعتبر هذا العامل أحد المقومات الأساسية التي يرتكز عليها نظام الرقابة الداخلية في تحقيق أهدافه، فبدون العاملين المدربين والحريصين على أداء أعمالهم وفق ما رسمته الخطة العامة للمؤسسة لا يمكن أن تحصل على نظام للرقابة الداخلية الفعالة، يراعى في اختيار الموظفين العناصر التالية:

- ✓ شهادات في ميدان العمل؛
- ✓ خبرة تمكنه من التحكم في وظيفته؛

[1] عربوة محاد، **دور الموازنة التخطيطية الصفرية كأداة الرقابة وتقييم الأداء في القطاع العمومي المحلي**، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، العدد 11، المسيلة، 2024، ص3.

[2] بن عمارة كهينة، **المراجعة الخارجية وسيلة لتقييم نظام الرقابة الداخلية**، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجيستير في علوم التسيير، تخصص مالية المؤسسات، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2012-2013، ص 14.

- ✓ الالتزام بالسياسات المرسومة؛
- ✓ احترام نظام التدريب.

كما يجب أن يوجد نظام عادل للحوافز والترقيات يثير حماس العاملين، ويزيد من كفاءتهم الإنتاجية بغية تحقيق أهداف المؤسسة بشكل عام[1].

3. وجود سياسات واجراءات لحمايه الأصول: من المقومات الأساسية لوجود نظام كفء وجود مجموعة من السياسات والإجراءات اللازمة لحماية الأصول وضمان دِّقة وصحة البيانات والتقارير المحاسبية خاصة في ظل التنظيم اللامركزي وتتطلب حماية الأصول وجود اجراءات الضبط الداخلي بين أقسام المختلفة ومجموعة من التقارير المتداولة بين تلك الأقسام.

ومن وسائل حماية الأصول تخصيص أماكن مقفلة للمخازن واستخدام وسائل حديثة متقدمة لفتح وقفل تلك المخازن واستخدام خزائن رقمية وتأمين المخاطر ومنها خيانة الأمانة والتأمين ضد السرقة والاختلاس.[2]

4. وجود اجراءات للتحقق من صحة البيانات والتقارير المحاسبية: يعتمد على البيانات والتقارير المحاسبية في اتخاذ العديد من القرارات الإدارية داخل المؤسسة وبالتالي لابد من وجود اجراءات للتحقق من صحة ودقة تلك بيانات والتقارير المحاسبية وتعتمد تلك الدِّقة على صحة تسجيل العمليات وتشغيلها من خلال الدورة المحاسبية ويتطلب ذلك تقسيم العمل مع وجود مراجعة لكل عملية من الناحية المستندية أو من ناحية تسجيلها ووجود إدارة مستقلة للمراجعة الداخلية تلعب دورا كبيرا في ذلك الشأن[3].

5. معايير الأداء السليمة: إن وجود هيكل تنظيمي كفء وعمالة مدربة وذات كفاءات وقدرات عالية لا يعني التخلي عن توافر معايير لقياس أداء هؤلاء العاملين، وذلك في محاولة لمقارنة الأداء المخطط مع الاداء الفعلي، وتحديد الانحرافات والاجراءات الواجب اتخاذها لتصحيح هذه الانحرافات[4]

[1] محمد التهامي طواهر، مرجع سبق ذكره، ص 100.

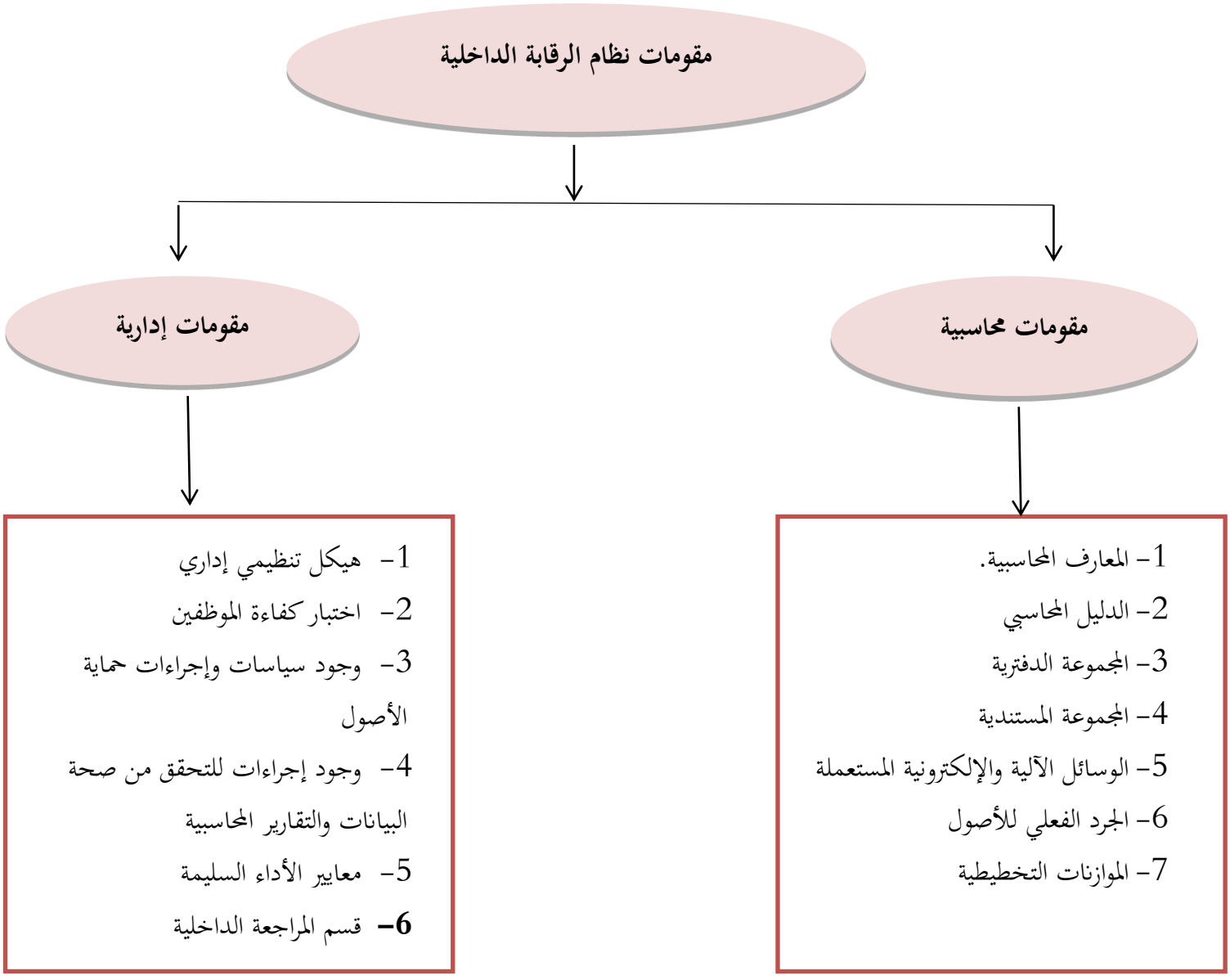
[2] فتحي رزق سوافيري وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص ،ص 34-35.

[3] عبد الفتاح الصحن وآخرون ،**المراجعة التشغيلية والرقابة الداخلية**، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، د ط الاسكندرية، مصر، 2008، 15.

[4] فتحي رزق سوافيري وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص ،ص 34-35.

6. قسم المراجعة الداخلية: من متطلبات نظام الرقابة الداخلية وجود قسم كتنظيم إداري داخل الوحدة الاقتصادية يطلق عليه قسم المراجعة الداخلية أو قسم التدقيق الداخلي مهمته التأكد من كافة الاجراءات واللوائح والسياسات التي تم وضعها بواسطة الإدارة وأيضا التأكد من دقه البيانات المحاسبية التي يوفرها النظام المحاسبي، وأيضا التحقق من عدم وجود أوجه التلاعب والمخالفات أو بصورة مختلفة مختصرة فإن المهمة الرئيسية لقسم التدقيق الداخلي هي التأكد من تطبيق وإنجاز مهمات نظام الرقابة الداخلية[1].

الشكل رقم(2-5): مقومات نظام الرقابة الداخلية



المصدر :من إعداد الباحثة بالاعتماد على المعلومات السابقة

[1] فتحي رزق سوافيري وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص ،ص 34-35.

المطلب الثالث: أساليب تقييم نظام الرقابة الداخلية.

لقد تعددت أساليب تقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة، حيث يقوم المدقق باختيار الأسلوب المناسب وتتم عملية الاختيار بناء على طبيعة نشاط المؤسسة ومن بين هذه الأساليب نجد ما يلي:

1. خرائط التدفق: تستخدم خريطة تدفق نظام الرقابة الداخلية رموز معيارية وخطوط متداخلة الاتصال وتفسيرات تعريفية لتمثيل المعلومات والمستندات وتدفقاتها.

توفر خريطة التدفق نظرة عامة توضيحية لأنشطة الرقابة الداخلية للعميل، حيث تشرح بيانياً التفاعل بين الأطراف والسِّجلات ونظم الرقابة الداخلية المرتبطة بقسم محدد أو مجموعة من العمليات بصفة عامة.

تعكس خرائط التدفق نظم الرقابة الداخلية الفصل بين الواجبات عن طريق استخدام عمود يعبر القمة ليعكس الأقسام المختلفة وتدفق المستندات من اليسار إلى اليمين[1].

2. الاستبيانات أو قوائم الاستقصاء: يقوم هذا الأسلوب على إعداد قائمة تغطي إجراءات الرقابة الداخلية لكل دورة عمليات ويجب أن تصاغ بحيث يكون الإجابة عنها ب "نعم " أو "لا " والإجابة بلا تدل على نقاط الضعف، والاجابات بنعم تدل على وجود إجراء رقابي، كما يجب أن تصاغ هذه الأسئلة بطريقة تهدف إلى الاستفسار عن تفصيلات العمل وخطواته المتبعة في كل مركز نشاط[2].

[1] أمين السيد أحمد لطفي، **المراجعة بين النظرية والتطبيق**، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، د ط، الاسكندرية مصر، 2006، ص 423.

[2] حسين أحمد دحدوح، مرجع سبق ذكره، ص 303.

الجدول رقم (2–3): قائمة استبيان حول (تأمين المعلومات الناتجة عن النظام المحاسبي)

الرقم	موضوع الاستمارة النظام المحاسبي	الجواب		الملاحظات
		نعم	لا	
01	أ) هل المؤسسة نظام تسيير الميزانية؟ ب) قواعد إنشاء الميزانية موضوعة في تقرير مكتوب؟ في حالة الميزانية الجزئية الموافق عليها من طرف الإدارة.			
02	أ) الأسس المحاسبية المستعملة من طرف المؤسسة تكون محددة بكتابة. ب) كل التغيرات في الميادين المحاسبية يكون موافق عليها من طرف الإدارة؟			
03	أ) هل تفسر المؤسسة المهام بمراعاة الدفتر المحاسبي؟ ب) تبرز تحليل الحسابات؟			
04	أ) هل ضبط الحسابات الكلية إجباري؟ ب) هل تدعم بوظائف مبررة يصادق عليها من طرف المسؤول؟ ت) هل التسجيل على يومية العمليات المختلفة؟			
05	أ) هل الخصم المحاسبي يقوم به الأشخاص أكفاء؟ ب) هل الإجراءات المعمولة بها كافية لأجل إظهار الأخطاء؟			
06	أ) هل توجد محاسبة تحليلية كافية؟ ب) هل المعلومات المستخدمة تتابع من المحاسبة التحليلية وتقارن مع المحاسبة العامة؟			

المصدر: محمد طواهر التهامي ، مسعود صديقي ،**المراجعة و تدقيق الحسابات الإطار النظري و الممارسة التطبيقية** ، ديوان المطبوعات الجامعية ، طبعة 2 ، بن عكنون ،الجزائر ،2005 ،ص ، ص 163 ،164 .

3. فحص النظام المحاسبي: يمكن للمدقق أن يقوم بعملية تقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة من خلال فحص النظام المحاسبي المطبق عن طريق حصوله على كشف السجلات المحاسبية والمسؤولين عن كل سجل

وتدقيق تلك السجلات كذلك المستندات والدورة المستندية من خلال الكشوف حيث يتمكن المدقق الحكم على نقاط القوة والضعف لنظام الرقابة الداخلية[1].

4. التقرير الوصفي: وهو أن يقوم المدقق بوصف الاجراءات المتبعة في المشروع وتحليل نقاط الضعف في النظام ومحاسبتها ويعاب عليه صعوبة تتبع الشرح المطول للنظام وصعوبة التأكد من تغطية جميع جوانب الرقابة.[2]

5. المقابلات الشخصية: يتمثل في مجموعة الأشخاص الذين يقوم المدقق بمقابلتهم للتعرف على نظام الرقابة الداخلية وهم محللي النظم ومعدي البرامج لفهم وظائف النظام، والتعرف على إجراءات الرقابة الموجود به، الأفراد الذين يقومون بأعمال مكتبية يدوية لتحديد ما إذا كان مشاكل في تغذية النظام بالبيانات، مستخدمي النظام، التعرف على مدى تأثير النظام على كفاءة وفعالية أعمالهم، ومشعلي الحاسب للتعرف على مدى كفاية النظام[3].

[1] غسان فلاح مطارنة، تدقيق **المعاصر، الناحية النظرية**، دار المسيرة للنشر والتوزيع، ط2، عمان الأردن، 2009، ص 121.

[2] زهير الحدرب، **علم تدقيق الحسابات**، دار البداية للنشر والتوزيع، ط1، عمان، الأردن، 2010، ص 141.

[3] إيمان العماري، **تقييم نظام الرقابة الداخلية في ظل المعالجة الالكترونية، لنظم البيانات المحاسبية** ، مجلد الاقتصاد الصناعي، العدد 06، جامعة حسيبة بن بوعلي، 2014، ص 64.

المبحث الثالث: مساهمة التدقيق الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية.

تعتبر عملية التدقيقأداة لقياس الاجراءات الرقابية المطبقة في المؤسسة، وعليه لابد من توافر مجموعة من الاجراءات من أجل التأكد من أداء العمل التنفيذي الصحيح والجيد وبيان العلاقة بين التدقيق الداخلي ومساهمته في تقييم نظام الرقابة الداخلية.

المطلب الأول: إجراءات نظام الرقابة الداخلية

تتمثل إجراءات نظام الرقابة الداخلية فيما يلي[1]:

1. **إجراءات تنظيمية وإدارية:** وتشمل النواحي التالية:
   - تحديد اختصاصات الإدارات والأقسام بشكل يمنع التدخل؛
   - توزيع الواجبات بين الموظفين حتى لا ينفرد النفر بالعملية من البداية الى النهاية؛
   - توزيع الواجبات بين الموظفين ليساعد على تحديد تبعية الخطأ؛
   - توزيع الواجبات بين الإدارات والموظفين بحيث يتم الفصل بين الوظائف التالية:
     - وظيفة التصريح بالعمليات والموافقة؛
     - وظيفة تنفيذ العمليات؛
     - وظيفة الاحتفاظ بعهدة الأصول؛
     - وظيفة القيد والمحاسبة.
   - تنظيم الاقسام بحيث يكون موظف كل قسم في غرفة واحدة؛
   - منح تعليمات بان يوقع كل موظف على المستندات لما قام به من عمل كإثبات.
2. **إجراءات محاسبية:** وتضم النواحي التالية[2]:
   - إصدار تعليمات بوجوب إثبات العمليات بالدفاتر فور حدوثها لأن هذا يقلل من فرص الغش والاحتيال، ويساعد إدارة المشروع على الحصول على ما تريده من عمليات بسرعة؛
   - إصدار تعليمات بعدم إثبات أي مستند ما لم يكن معتمدا من الموظفين المسؤولين؛

[1] زهير الحدرب، مرجع سبق ذكره، ص، ص137-138.

[2] وجدان علي أحمد، **دور الرقابة الداخلية والمراجع الخارجية في تحسين أداء المؤسسة**، رسالة مقدمة ضمن نيل شهادة الماجيستير في العلوم المالية، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر3، الجزائر، 2009-2010، ص 39.

- عدم اشراك أي موظف في مراجعة عمل قام به، بل يجب أن يراجعه موظف آخر؛
- استخدام وسائل التوازن المحاسبي الدوري مثل الموازين المراجعة العامة وحسابات المراقبة الإجمالية؛
- اجراء المطابقات دورية بين الكشوف الواردة من الخارج والأرصدة في الدفاتر والسجلات كما في حالتي البنوك والموردين والمصادقات .... الخ؛
- القيام بإجراء جرد فعلي مفاجئ دوريا للنقدية والبضاعة والاستثمارات ومطابقة ذلك مع الأرصدة الدفترية.

3. **إجراءات عامة:** وتتمثل فيما يلي[1]:

- التأمين على ممتلكات المشروع ضد الأخطار التي قد تتعرض لها حسب طبيعتها .
- التأمين على الموظفين التي بحوزتهم عهد نقدية وبضائع أو أوراق مالية أو تجارية أو غيرها ضد الخيانة؛
- وضع نظام رقابي سليم لمراقبة البريد الوارد والصادر .
- استخدام نطاق التفتيش بمعرفة قسم خاص بالمشروع في الحالات التي تستدعيها طبيعة الأصول بحيث تكون عرضة للتلاعب و الاختلاس .
- استخدام وسائل الرقابة المزدوجة فيما يتعلق بالعمليات الهامة في المشروع كتوقيع الشيكات، وعهدة الخزائن النقدية ...

المطلب الثاني: مسؤولية المدقق الداخلي اتجاه نظام الرقابة الداخلية

يقوم المدقق الداخلي بدراسة وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية بقصد العمل على تحسينها وإحكامها. ولقد نصت معايير الممارسة المهنية للتدقيق الداخلي الصادرة عن معهد المدققين الداخليين في أمريكا، على أنه يجب أن يتضمن مجال عمل التدقيق الداخلي فحص وتقويم كيفية الرقابة الداخلية في المنشأة والحكم على درجة متانتها.[2]

كما يقوم المدقق بتحديد أنشطة الرقابة إذا كانت كافية، أي أن تلك النظم الرقابية تعتبر مقنعة في ضوء الأهداف التي من أجلها تم تصميمها ويعتبر تقييم النظم الرقابية أحد الأنشطة الجوهرية ، حيث أن التدقيق

[1] حنيش اسماعيل ، **أهمية التدقيق الداخلي في تقييم نظام الرقابة الداخلية**، مجلة الدراسات الاقتصادية، مجلد 18، العدد 03، جامعة زيان عاشور الجلفة، الجزائر، 2020، ص 75.

[2] خلف عبد الله الواردات، **التدقيق بين النظرية والتطبيق**، مرجع سبق ذكره، ص143.

يعتبر من إجراءات الرقابة التنظيمية المصممة لقياس وتفعيل نظم الرقابة الداخلية، وبالتالي فإنَّ التدقيق الداخلي عند تقييم الرقابة الداخلية له دور في[1]:

1. الالتزام: لا تعتبر النظم الرقابية الداخلية ذات مغزى إلا إذا تم الالتزام بتطبيقها طبقا لما هو مخطط له؛

2. حماية الأصول: لتحديد ما إذا كانت الأصول قد تم المحاسبة عنها بشكل صحيح وتم حمايتها بشكل ملائم من الخسائر، والمدقق الداخلي يهتم بصفة رئيسية باختبار فعَّالية نظم الرقابة المحاسبية والمالية أو التشغيلية التي قد تم تصميمها للمحاسبة عن الأصول وحمايتها؛

3. التحقق: يتم التحقق من دِّقة ومصداقية البيانات المستخدمة في التقارير الداخلية المعدة للإدارة وكما هو الحال بالنسبة لعمليات فحص الالتزام فإن تركيز عمليات التحقق لن يكون بالضرورة استجابة لنتائج البيانات غير الدقيقة، أو غير قابلة للاعتماد عليها وإنما هي تتأسس على تعزيز الدِّقة وإمكانية الاعتماد عليها؛

4. تقييم الأداء: بغض النظر عن الرقابة التنظيمية على الفعَّالية التشغيلية فإن المدَّققون الداخليين كثيرا ما يطلب منهم بتقييم أداء العاملين؛

5. التوصيات بالتحسينات : يجب أن يتم تصميم كل من أنشطة التدقيق الداخلية وإبداء مقترحات لتحسينها، وعندما يكون هناك ظرف يجب التقرير عنه.

المطلب الثالث: علاقة التدقيق الداخلي بنظام الرقابة الداخلية

بما أن المدقق الداخلي يعمل داخل الوحدة الاقتصادية، فالأكيد أنه يسعى لخدمة الإدارة ويكون هذا من خلال عملية الرقابة، ولذلك يمكن حصر اهتمام المدقق الداخلي بعمليه الرقابة فيما يلي[2]:

- تتكون الوظيفة الإدارية من مجموعة الوظائف الفرعية التخطيط التنظيم التوجيه إلى جانب التنسيق، تعتبر في الأغلب مهمة الرقابة للمدير والذي يشارك في تنفيذها وبشكل فعال التدقيق الداخلي ضمانا لأهداف الوظائف الفرعية الأخرى؛

[1] محمود عبد السلام محسن، **مدى اعتماد المدققين الخارجيين على المدققين الداخليين في تقييم نظام الرقابة الداخلية** ، مرجع سبقذكره ، ص 22 .

[2] شملال نجاة، **تقييم أثر التدقيق الداخلي على كفاءة وفاعلية نظام الرقابة الداخلية في ظل نظم المعلومات المحاسبية**، مجلة المالية والأسواق، المجلد 03، العدد 01، الجزائر،2016، ص ،ص 178-179.

- استقلالية المدقق الداخلي عن الأنشطة التشغيلية داخل المؤسسة الاقتصادية، وهذا أمر يدعم قدرة المدقق الداخلي على تزويد الإدارة بالخوف والطمأنينة فطالما أن الرقابة تعمل على ضبط مسار الأداء الفعلي في مواجهة الأداء المخطط فإن ذلك يؤكد على اعتماد الإدارة على التدقيق في عملية الرقابة الفعالة؛
- بما ان المدقق الداخلي ينتمي الى الوحدة الاقتصادية ويعتبر أحد العاملين بها، فإن قربه من السِّجلات المالية تجعله على الأغلب بدراية كاملة على المشاكل التي تعاني منها المؤسسة، الأمر الذي يدفعه إلى التعرف على أنشطتها التشغيلية المرتبطة بهذه السِّجلات لزيادة معرفة وإتمام عملية الرقابة.

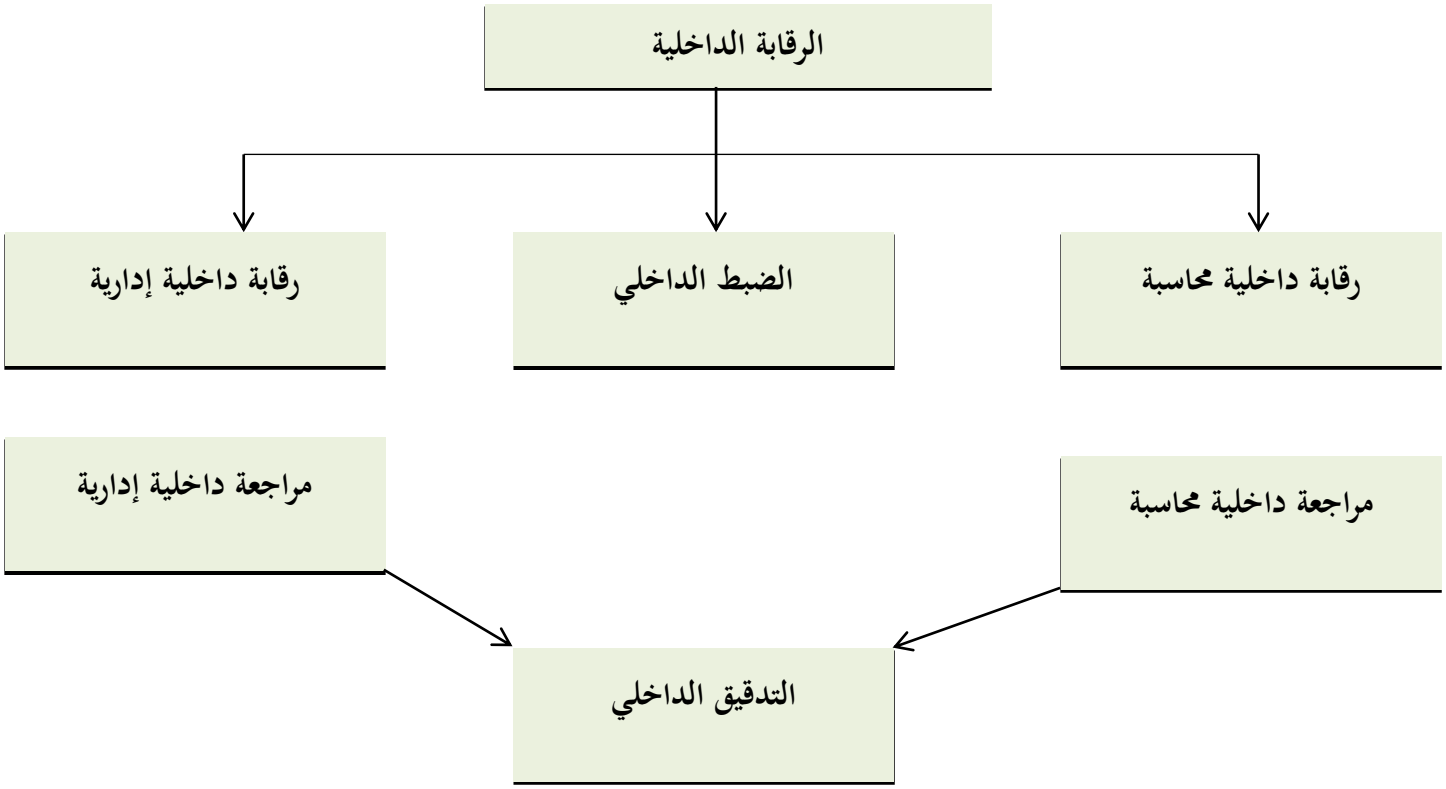
ويمكن إظهار الدور الذي يلعبه التدقيق الداخلي فيما يخص نظام الرقابة الداخلية فيما يلي:

- ✓ تقديم تأكيدات حول مدى الالتزام بالرقابة الداخلية؛
- ✓ تقديم خدمات استشارية حول السياسات والإجراءات الرقابية المناسبة للمخاطر؛
- ✓ تقديم درجة تأكد حول مدى ملائمة نظام الرقابة الداخلية للمخاطر التي تواجه المؤسسة.

وعليه في التدقيق الداخلي يعمل على منع وتقليل حدوث الأخطاء وهذا ما يزيد من الحاجة اليها فطالما أن الإدارة بحاجة لمعلومات على درجه عالية من الثِّقة بشكل مستمر فمن الواجب أن يكون لقسم التدقيق الداخلي معرفة كافية وخبرة بإجراءات الرقابة وتقديم نصائح للمديرين في محاولة التقليل ومنع الأخطاء أيضا ومن الأهداف التي يسعى اليها التدقيق الداخلي هي الحد من الإسراف وزيادة المردودية وتحسين الأداء [1].

[1] برابح بلال، **تقييم دور المراجع الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية**، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجيستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، جامعة أحمد بوقرة، بومرداس، الجزائر، 2014-2015، ص 55.

الشكل رقم 2-6: تحديد موقع التدقيق الداخلي من نظام الرقابة الداخلية



المصدر: العيد مُحَّد، **دور وظيفة التدقيق الداخلي في تقييم نظام الرقابة الداخلية**، مجلة الاقتصاد والإدارة، بدون عدد ، مستغانم ، 2015،ص 255 .

خلاصة الفصل:

في آخر الفصل توصلنا إلى أن نظام الرقابة الداخلية يعتبر الركيزة والدعم الأساسي بالنسبة للمؤسسات فهو يساعدها على تطبيق السياسات التسيير ،كما يقوم بتحسين وتعديلات الإجراءات الرقابية من خلال اكتشاف نقاط القوة والضعف حيث يقوم المدقق الداخلي بتدعيم نقاط القوة وتحسين ومعالجة نقاط الضعف، وهناك تظهر أهمية العلاقة الفعَّالة بين المدقق الداخلي ونظام الرقابة الداخلية.

وعليه فوجود نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة لا يعني ذلك على خلو القوائم المالية من الأخطاء حيث يعمل المدقق على تصحيحها بصفته عضو فعال في النظام.

وفي الفصل الثالث سيتم دراسة دور المدقق الداخلي في تحسين نظام المراقبة الداخلية بمؤسسة سونلغاز بالمدية.

الفصل الثالث: دراسة ميدانية لدور التدقيق الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية بشركة سونلغاز–المدية–

تمهيد:

من خلال الدراسة النظرية للتدقيق الداخلي ونظام الرقابة الداخلية من مختلف الجوانب، وللوصول إلى دراسة شاملة وواضحة سنتطرق إلى دراسة تطبيقية تعكس الجانب النظري المشار إليه في الفصلين السابقين، وقد قمت بدراسة ميدانية للشركة الجزائرية لتوزيع الكهرباء والغاز بمديرية المدية والتي تعتبر بمثابة " فرع من فروع مجمع سونلغاز".

وقد قمنا بتقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث:

- ✓ **المبحث الأول**: الإطار العام للمؤسسة محل الدراسة؛
- ✓ **المبحث الثاني**: التدقيق الداخلي ونظام الرقابة الداخلية في مؤسسة سونلغاز؛
- ✓ **المبحث الثالث**: مناقشة وتحليل النتائج المتوصل إليها.

المبحث الأول: الإطار العام للمؤسسة محل الدراسة

سنحاول في هذا المبحث تقديم الشركة محل الدراسة.

المطلب الأول: تقديم عام لشركة سونلغاز.

يعتبر قطاع الطاقة عصب الاقتصاد الجزائري، لا سيما قطاع الكهرباء والغاز متمثلا في الشركة الوطنية للكهرباء والغاز تحت اسم " مجمع سونلغاز «، ومدى تأثيرها على الجوانب الاقتصادية والاجتماعية والسياسية للدولة والمواطن على حد سواء.

أولا: إنشاء شركة سونلغاز: [1]

أقر المخطط التنظيمي الجديد المعد من طرف السلطات العمومية إنشاء الشركة الجزائرية لتوزيع الكهرباء والغاز المسماة اختصارا SDC شركة ذات أسهم كنتيجة لضم شركات التوزيع للشرق والوسط والغرب من جهة وإلحاق شركة التوزيع للجزائر كفرع من جهة أخرى، حيث أنشئت الشركة الجزائرية لتوزيع الكهرباء والغاز "SDC ش ذ أ " شركة ذات أسهم بتاريخ 2017/04/04 برأس مال يفوق 64 مليار دينار جزائري يتواجد مقرها الاجتماعي ب 20 نهج مُحَّد بوضياف بالبليدة تسير عبر 52 مديرية للتوزيع لـ58ولاية، موزعة عبر التراب الوطني.

تقوم الشركة الجزائرية لتوزيع الكهرباء والغاز بمجموعة من النشاطات تمس مجال شراء الطاقتين الكهرباء والغاز وبيعهما للزبائن النهائيين، توتر عالى متوسط ومنخفض وضغط عالي متوسط ومنخفض، كما تسير الشركة نمو وتطور الشبكات والتركيبات الكهربائية والغازية وتضمن معها تلبية كافة طلبات الربط بالتوتر المتوسط **والمنخفض** والضغط المتوسط والمنخفض في إطار دفاتر الشروط والنظام ساري المفعول.

اعتمدت شركة توزيع الكهرباء والغاز للوسط ميثاق خطي جديد لتحديد هويتها وموقعها بالنسبة للشركة القابضة وبالنسبة لشركات التوزيع الأخرى.

[1] **موقع** الإلكتروني لشركة الجزائرية للكهرباء والغاز http://www.sdc.dz، بتاريخ 19. 4. 2025 على الساعة 13:26

ثانيا: مهام الشركة: [1]

تتمحور مهام الشركة حول:

- تكييف الشبكات الحالية مع التكنولوجيات الحديثة من أجل البقاء دوما على استعداد لتلبية حاجيات الزبائن؛
- تأمين الهياكل والبنيات الأساسية لمواجهة تزايد الاستهلاك وخاصة استهلاك الطاقة الكهربائية قدرات الشبكات والمحولات الرئيسية تأمين الخطوط من العوامل المناخية من جهة، والتزايد المستمر في الإنتاج والحوادث واسعة النطاق، تلبية طلبات الربط بالكهرباء والغاز في أحسن الظروف؛
- المساهمة في بناء السياسة الاجتماعية انسجاما مع قيم وأهداف الشركة؛
- التماشي مع سياسة الحكومة في إطار برامج الدولة مرافقة وإنجاز مشاريع التنمية وفقا لمهام الشركة؛
- توزيع الطاقة الكهربائية والغازية عبر القنوات وضمان احتياجات الزبائن مع توفر الشروط المطلوبة من حيث التكلفة نوعية الخدمة والأمن؛
- ضمان نوعية واستمرارية الخدمة واستغلال وصيانة شبكات توزيع الكهرباء والغاز.

المطلب الثاني: تقديم لفرع شركة سونلغاز بالمدية

سنقوم في هذا المطلب بالتعريف بالمديرية المستقبلة لإجراء الدراسة الميدانية.

أولا: تعريف المديرية:

أنشأت المديرية سنة 1947 لتوزيع الطاقة الكهربائية والغاز، وتلبية حاجيات الزبائن على مستوى إقليم التيطري (ولاية المدية حاليا)، مع الأخذ بعين الاعتبار التكلفة ونوعية الخدمة والأمان وتعتبر الوحدة المسماة بـ: مديرية المدية لتوزيع الكهرباء والغاز فرع من الشركة الجزائرية لتوزيع الكهرباء والغاز إحدى (الشركات المهنية التجارية الخاضعة لمجمع سونلغاز)، والواقع مقرها الاجتماعي بالبليدة وتعمل المديرية على ضمان التسيير الإداري واستغلال شبكات الكهرباء من نوع الضغط العالي والضغط المتوسط والضغط المنخفض، وتوكل إليها مهمة تطوير الشبكات وصيانتها[2].

[1] **موقع** الإلكتروني لشركة الجزائرية للكهرباء والغاز، موقع سبق ذكره.

[2] مقابلة مع السيد ساسان مسعود، رئيس قسم المالية والمحاسبة، بمديرية التوزيع للمدية.

ثانيا: التغطية الإقليمية

تقع مديرية التوزيع وسط مدينة المدية، بشارع بن عياد الطاهر يقابلها مستشفى مُحَمَّد بوضياف، تغطي 64 بلدية ب 09 وكالات تجارية لعدد الزبائن الموصولين بالكهرباء: 725 221 زبون، عدد الزبائن الموصولين بالغاز: 632 128 زبون، موزعة على (المدية 1، الوكالة التجارية الشهيد رويس بالمدية والوكالة التجارية مدية غرب، البر واقية، قصر البخاري، بني سليمان، عين بوسيف، تابلاط، الشهبونية).

و6 وكالات تقنية في مجال الكهرباء تغطي شبكة كهربائية ب 11953 كم، و06 وكالات تقنية في مجال الغاز تغطي شبكة غازية تقدر ب 3698كم.

ثالثا: أهداف المديرية:

تتمثل أهداف المديرية في[1]:

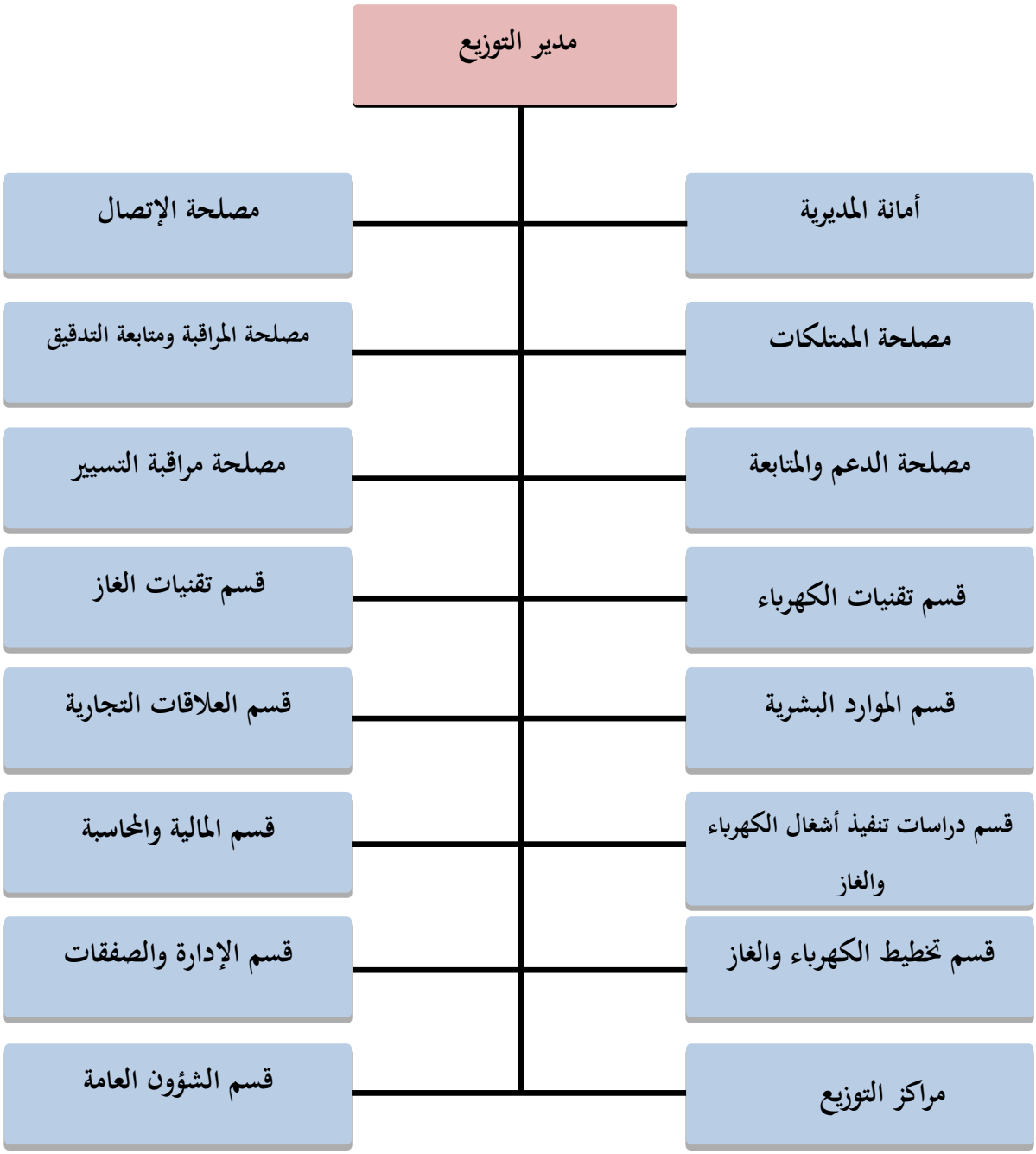
- السهر على تقديم وتطوير وتحديث أحسن الخدمات لمختلف أنواع الزبائن؛
- تطوير وتعزيز شبكة التوزيع بإقليم الولاية وتفعيل كل نشاط له علاقة بالصناعات الكهربائية والغازية؛
- إنجاز المخططات الاستثمارية في آجالها المحددة؛
- توفير بيئة عمل على تحصيل ديونها مع مختلف زبائنها في الآجال المتفق عليها وتحقيق أكبر أرباح ممكنة؛
- مراعاة الجانب الاجتماعي تماشيا مع أهداف الشركة الأم؛
- الحفاظ على مناصب الشغل وتحسين مستوى العمال.

المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي لفرع شركة سونلغاز بالمدية

لكل مؤسسة هيكل تنظيمي يحدد مختلف الأقسام والمصالح، ومهام كل منها.

[1] الموقع الإلكتروني لشركة الجزائرية للكهرباء والغاز، مرجع سبق ذكره.

الشكل رقم (3–1): الهيكل التنظيمي لشركة التوزيع بالمدية



المصدر: قسم المالية والمحاسبة بمديرية التوزيع بالمدية

يتمثل الهيكل التنظيمي للمؤسسة في:[1]

- **مدير التوزيع**: يمثل مدير التنظيم قمة الهرم في المؤسسة، وهو مكلف في حدود صلاحياته بضمان توزيع الطاقة الكهربائية والغازية وإيصالها إلى زبائن المؤسسة في أحسن الظروف والنوعية الجيدة والاستمرارية في التقديم، والسعر المناسب.
- **الأمانة العامة**: دورها التنسيق وتوزيع المراسلات وتوجيهها بين الأقسام ومصالح الشركة.
- **مصلحة الشؤون القانونية**: تعد الممثل القانوني للشركة أمام القضاة (المحكمة، المجلس القضائي، المحكمة العليا)، ويقوم بالعمليات التالية:
  - ✓ يتابع تنفيذ القرارات القانونية؛
  - ✓ يتكفل بكل القضايا القانونية مثل رفع دعوى حول التعدي على ممتلكات الشركة أو الشكاوى ورفع الدعوى ضد المديرية من طرف الزبائن؛
  - ✓ يساعد كل الأقسام في القضايا ذات الطابع القانوني (رفع دعوى قضائية)؛
  - ✓ تنظيم المعلومات القانونية وتقديمها وقت الضرورة.
- **مهندس الأمن HSE**: يقوم بالمهام التالية:
  - ✓ إعداد مخطط الزيارات المبرمجة للنشاطات التحسيسية؛
  - ✓ تحضير اجتماعات لجنة النظافة والأمن على مستوى المديرية؛
  - ✓ السهر على تطبيق كل إجراءات الوقاية في مجال النظافة والأمن؛
  - ✓ إعداد إحصائيات حول حوادث الغاز والكهرباء مع المصالح التقنية.
- **ملحق الاتصال**: يقوم بالعديد من المهام نذكر منها ما يلي:
  - ✓ تحضير وتنظيم المعلومات الموجهة إلى الجمهور والزبائن باستعمال كل الوسائل المتاحة؛
  - ✓ المشاركة مع المديرية العامة في التظاهرات التجارية؛
  - ✓ اقتراح مواضيع الإشهار وإعلام الزبائن حسب الطبيعة المحلية؛
  - ✓ ربط علاقات وثيقة مع كل أنواع وسائل الاتصال.
- **مساعد الأمن الداخلي للمؤسسات**: ويقوم بالمهام التالية:

[1] مقابلة مع السيد ساسان مسعود، رئيس قسم المالية والمحاسبة، بمديرية التوزيع للمدية.

- ✓ المتابعة الميدانية لكل المقاييس الأمنية داخل المديرية (الحراس، الجدران...الخ)؛
- ✓ تقديم تقرير دوري إلى المسئولين حول الوضعية الأمنية للمديرية ومختلف وكالاتها؛
- ✓ إعداد تقرير فوري بعد حدوث أي طارئ مباشر؛
- ✓ إعداد مخطط الأمن الداخلي بالتعاون مع المصالح الأمنية لولاية.

- **قسم تقنيات الكهرباء:** يهتم بمراقبة واستغلال الشبكات الكهرباء، الصيانة، تطوير الشبكة والقيام بالأشغال تحت التوتر (الكهرباء).
- **قسم تقنيات الغاز:** يهتم بمراقبة واستغلال الشبكات الكهرباء، الصيانة وتطوير الشبكة.
- **قسم دراسات تنفيذ أشغال الكهرباء والغاز:** أغلب مهامه بالميدان فهو يقوم بكل ما يتعلق بالدراسة كالموقع والمخططات.
- **مصلحة الموازنة ومراقبة التسيير:** وتقسم أعمالها إلى قسمين:

أ– الموازنات التقديرية: تسهر على إعداد موازنة تقديرية خلال فترة معينة، سواء على المدى الطويل أو القصير من ناحية التدفقات ومقارنتها مع الموازنات الفعلية لحساب الانحراف ولتقييم أداء المؤسسة؛

ب– مراقبة التسيير: مراقبة جميع العمليات وتحليل الوضعية التسييرية للمؤسسة من خلال الجدول التحليلي ودراسة الحلول الممكنة، وتحديد مراكز المسؤولية وتحسين المردودية في المؤسسة وتحليل الانحرافات واكتشاف أسبابها واتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة.

- **مصلحة المراقبة ومتابعة التدقيق:** تقوم هذه المصلحة بمراقبة عمليات التسيير لمختلف الأقسام ومدى احترام الإطار القانوني والمبادئ الأساسية لأدوات التسيير لكل قسم.
- **قسم الإدارة والصفقات:** يقوم بالعمليات التالية:

- ✓ مكلف بإنشاء الطلبات الخاصة برخص الحفر والبناء واستقبال مخطط التشفير الخاص بمقدار الأشغال المرسل من مصلحة الدراسات، وغيرها من مهام تخصص السوق والبرمجة؛
- ✓ تسيير القروض الخاصة بأمر الدفع ومتابعة تنفيذها؛
- ✓ استقبال وإجراء الأمر بالدفع لكل فواتير المؤسسات المنفذة للمشاريع؛
- ✓ إنشاء عناصر الإحصاء الخاصة بتحقيق المشاريع التقنية والمالية؛
- ✓ فتح وإغلاق رخص البرامج.

- **قسم العلاقات التجارية**: يضم هذا القسم مجموعة من الوكالات تجارية: اثنان منها داخل مدينة المدية، و(06) ستة موزعة على إقليم الولاية، إضافة إلى (03) ثلاث مصالح:

أ– مصلحة تطوير المبيعات: وهي مصلحة مسؤولة على متابعة طلبات الزبون (التوتر المتوسط والضغط المتوسط) ومختلف الوثائق الخاصة بالإيصالات الجديدة أو إحداث تغيرات على مستوى الشبكة، إضافة إلى فوترة كل الأشغال الخاصة بطلب الزبون الجديد أو زبون مشترك.

ب– مصلحة التحصيل: تهتم بكل أمور الزبائن وملفاتهم مثل فوترة وتحصيل الديون.

ت– مصلحة الحسابات الكبرى: تهتم بكل ما يتعلق بزبائن الضغط العالي للغاز والتوتر العالي للكهرباء، من الجانب التجاري.

- **قسم تسيير أنظمة الإعلام الآلي**: يقوم هذا القسم بـ:
  - ✓ تسيير وصيانة عتاد الإعلام الآلي على مستوى المديرية والمصالح التقنية التابعة لها؛
  - ✓ طبع الفواتير الخاصة بالكهرباء والغاز؛
  - ✓ تطوير المعلوماتية؛
  - ✓ تحليل إحصائيات المشتريات والمبيعات.
- **قسم الموارد البشرية**: يهتم بـ:
  - ✓ تسيير تكوين الموظفين وتأهيلهم؛
  - ✓ تسيير الموارد البشرية كالتوظيف، الحضور، الغياب، العطل، الأجور.
- **مصلحة الشؤون العامة**: وتتمثل مهامها في:
  - ✓ تسيير الوسائل المادية؛
  - ✓ مراقبة وتسيير النظافة وصيانة المقرات؛
  - ✓ تسيير بريد المديرية؛
  - ✓ السهر على تسيير الممتلكات المتنقلة؛
  - ✓ تموين مختلف المصالح؛
  - ✓ الاهتمام بالمشتريات؛
  - ✓ تنظيم حظيرة السيارات كالتأمين، المتابعة، الوقود.

- **قسم تخطيط الكهرباء والغاز**: وتتمثل مهامه في:

✓ إنجاز المخطط الرئيسي لشبكة الكهرباء والغاز للمديرية؛

✓ دراسة المخططات لإعادة التخطيط لشبكات الغاز والكهرباء؛

✓ ضمان احتياجات المديرية بكل الدراسات الخاصة (ضياع الطاقة)؛

✓ إنجاز طلبات الربط؛

✓ تشكيل بنك معلومات لاحتياجات الدراسات الخاصة بالكهرباء والغاز.

- **قسم المالية والمحاسبة**: ويقوم بالمهام التالية:

✓ تتبع حسابات الخزينة ومراقبة الظروف البنكية؛

✓ إعداد التنبؤات للخزينة على المدى القصير؛

✓ الرقابة على صناديق الوكالات التجارية؛

✓ إجراء مركزية الصناديق؛

✓ إعداد الميزانية السنوية؛

✓ إنجاز لوحة القيادة وميزانية النشاط؛

✓ ضمان متابعة ومراقبة العمليات المحاسبية.

المبحث الثاني: التدقيق الداخلي ونظام الرقابة الداخلية في المؤسسة

يعدُّ التدقيق الداخلي ونظام الرقابة الداخلية من الأدوات الأساسية لضمان حسن التسيير والشفافية داخل المؤسسات الاقتصادية، ويساهمان في تعزيز الكفاءة وكشف الانحرافات، وتقييم المخاطر المحتملة.

المطلب الأول: كيفية إعداد التقرير.

تعتبر مرحلة إعداد التقرير آخر مرحلة من مراحل عملية التدقيق، حيث يقوم المدقق بصياغة التقرير الذي يتضمن مختلف الملاحظات والأخطاء التي تم التوصل إليها من خلال قسم المتابعة والتدقيق، إضافة لتقديم مجموعة من الملاحظات المتعلقة بنظام الرقابة الداخلية، وعند كتابة التقرير يتم رفعه إلى المدير العام في المؤسسة الذي يقوم بدراسة محتوى التقرير واتخاذ الإجراءات الازمة، إضافة لذلك يجب أن يشمل تقرير المدقق على مجموعة من الشروط أهمها:

- أن يكون التقرير واضح ومختصر وأن يقدم في الوقت المناسب؛
- أن يشمل على كل الملاحظات واقتراحات المدقق الداخلي؛
- أن يحتوي على مجموعة من التوصيات تهدف إلى تحسين سير النشاط الخاضع لعملية المراقبة.

إضافة إلى جملة من النقاط يجب أن يتضمنها:

- تاريخ بداية عملية التدقيق والمدة التي استغرقها؛
- اسم المصلحة التي تم تدقيقها واسم مدير هذه المصلحة؛
- الملاحظات التي تم التوصل اليها في تلك المصلحة؛
- اقتراحات وتوصيات التي تعالج نقاط الضعف التي تم العثور عليها أثناء عملية التدقيق؛
- توقيع ومصادقة المدقق الداخلي.

ومن أهم نماذج المدقق الداخلي في تقييم نظام الرقابة الداخلية نذكر:

أولا: تقييم الإجراءات المعتمدة في معالجة فواتير الموردين وإدارة العمليات:

1. عناصر التقرير: يحتوي التقرير على المعلومات الرئيسة والمتمثلة في: اسم الشركة الفرع ...

مثل: رقم التقرير 018 /2019، تاريخ التنفيذ 29 أكتوبر 2023

يوضح بأن التفتيش تم في إطار البرنامج الدوري للرقابة استنادا لتعليمات المذكرة 112/ 06 .DJ

2. أهم نقاط المراقبة الرئيسية: وذلك من خلال:

- الالتزام بالسجلات التنظيمية؛
- إجراءات ربط العملاء الجدد من خلال تقييم إتباع الخطوات المحددة؛
- إجراءات التعاقد من خلال مراجعة شفافية وفعالية عمليات الشراء؛
- معالجة الفواتير من خلال فحص سرعة ودقة معالجة الفواتير؛
- نظام **SGE**وهو نظام خاص بالتزام المؤسسة اتجاه الموردين يتم من خلاله التأكد من تحديث البيانات في النظام المعلوماتي الخاص بإدارة العمليات؛
- الأرشفة من خلال تقييم تنفيذ وحفظ الوثائق؛
- مراجعة تنفيذ التوصيات السابقة.

3 حالة سجل متعلق بإدارة الفواتير والعمليات:

يمثل الجدول التالي حالة السجلات المتعلقة بإدارة الفواتير كما يلي:

الجدول رقم (3–1): حالة السجلات المتعلقة بإدارة الفواتير

السجلات	حالة السجل	صفحة الغلاف	الترقيم	التوقيع
متابعة الشكاوى	موجود	منشأة	مرقم	**موقع**
المقبوضات اليدوية	موجود	منشأة	مرقم	**موقع**
متابعة العدادات المودعة	غير موجود	.	.	**.**
طلبيات التوصيلات	موجود	منشأة	مرقم	**موقع**
متابعة القطع	موجود	منشأة	مرقم	**موقع**
إلغاء الفواتير	موجود	غير منشأة	غير مرقم	**غير موقع**
تقديم الطلبات	موجود	منشأة	مرقم	**موقع**
خطابات الأمر	موجود	منشأة	مرقم	**موقع**
متابعة الفواتير	موجود	منشأة	مرقم	**موقع**
متابعة تنفيذ التوصيات	موجود	منشأة	مرقم	**موقع**

متابعة العدادات الجديدة للكهرباء	موجود	غير منشأة	غير مرقم	**موقع**
متابعة العدادات الجديدة للغاز	موجود	غير منشأة	مرقم	**موقع**
متابعة إشعارات الدفع	غير موجود	.	.	**.**
متابعة الأعطال	موجود	غير منشأة	غير مرقم	**غير موقع**

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على وثائق المؤسسة الملحق رقم 01

من خلال النموذج تم التوصل إلى ما يلي:

- **مدى احترام إجراءات العمل وتوصيلات العملاء الجدد:**

- لاحظت لجنة المراقبة أن إجراءات العمل لم تحترم على المستوى الداخلي حيث تم اكتشاف أن بعض السجلات غير موقعة وغير مرقمة كالسجل الخاص بإلغاء الفواتير وسجل متابعة أعطال الكهرباء والغاز.
- هناك ملفات معلقة الدفع منذ 2017.

- **مدى احترام إجراءات التعاقد:** لاحظت لجنة المراقبة أن إجراءات التعاقد في الشركة تحترم من قبل قسم مختص) عرض المناقصات، احترام قاعدة استشارة) إضافة لتأكد من عرض المناقصات على لوحة الإعلانات في الهيئة.
- **معالجة الفواتير وإدارتها:** خلال عملية المراقبة تم العثور على 28 ملفا قيد التنفيذ.
- **إدخال البيانات في نظام SGE:** لاحظت لجنة المراقبة أن جميع العقود مدخلة في النظام مع احترام الآجال الزمنية.
- **نقاط القوة والضعف:** يمكن حصر أهم النقاط فيما يلي:

- **النقاط الإيجابية:** وتتمثل في:

✓ احترام إجراءات التعاقد والتحديث في النظام؛

✓ إجراءات التعاقد محترمة في الجوانب المتعلقة في المناقصات؛

✓ استخدام نظام SGE بكفاءة.

- **النقاط السلبية:** وتتمثل في:

✓ عدم اكتمال العقود ووجود ملفات متأخرة الدفع منذ 2017.

✓ هناك بعض السجلات غير مرقمة وغير موقعة وهذا ما يدل على وجود انتهاك في إجراءات التعاقد مع العملاء؛

✓ هناك بعض التوصيات لم تنفذ بالكامل وهذا ما يدل على وجود مشاكل مستمرة.

➢ **التوصيات المقدمة:** وتتمثل في:

- تصحيح الأخطاء المطبعية والمعلومات الناقصة؛
- تعزيز متابعة التوصيات السابقة لضمان التنفيذ؛
- تدريب الموظفين على إكمال العقود والسجلات بدقة؛
- تحسين إدارة الأرشيف لضمان سهولة الوصول إلى الوثائق القديمة.

ثانيا: نموذج خاص بالتقرير عن مراقبة الصندوق

يعتبر تقرير الصندوق تقرير رقابي يقيم إجراءات العمل الخاصة بقسم الصرافة والعملاء.

1.قسم العملاء: وذلك من خلال إتباع مجموعة من الإجراءات أهمها:

- إعداد عقود رسمية للعملاء الجدد؛
- تزويد العملاء بإيصالات استلام الملفات؛
- مراجعة جميع الملفات قبل الموافقة؛
- تسجيل الطلبيات بشكل فوري.

2 قسم الصرافة: وذلك من خلال مجموعة من الإجراءات أهمها:

- جدولة أرصدة الصناديق النقدية لشهر من جانفي إلى مارس 2019 مع الإشارة إلى عدم وجود فروق في الخزينة.
- وجود أرصدة نقدية بالحد الأقصى المسموح به.

3. اعلان الفروقات النقدية:

- التصريح بالفروقات النقدية يوميا عند إيقاف الصندوق؛
- يشار أن الارسال يتم في "آجال مقبولة" ويتم استلام الصناديق عبر ايصالات موقعة.

4 . التحكم في الإيرادات والنفقات:

- يتم إيداع الأموال المحصلة في حساب **ccp** مرة واحدة قبل إيقاف الصندوق؛
- تحفظ سندات الدفع لـ3 الأشهر الأولى في أرشيف مصنف.

5 . مراقبة إلغاء الفواتير: ويتم ذلك من خلال اتباع مجموعة من الإجراءات:

- يتم الغاء الدفعات واسترداد الايصالات بعد موافقة مدير الوكالة التجارية؛
- الغاء الفواتير يتطلب موافقة مدير التوزيع بعد مرور عبر القنوات الإدارية المحددة؛
- يتم حفظ جميع الالغاءات في أرشيف مصنف.

6. نقاط القوة والضعف:

➢ **نقاط القوة:** وتتمثل فيما يلي:

✓ التزام واضح بالإجراءات القانونية والمالية؛

✓ توثيق دقيق للعمليات؛

✓ وجود إجراءات أمنية كخزائن الأمان وجهاز عد النقود، كاشف للأوراق المزورة وهذا ما يدل على الأمان المالي للصندوق.

✓ وجود هيكل تنظيمي لمراقبة الالغاءات.

➢ **نقاط الضعف:** معظم السجلات تفتقر إلى صفحة غلاف وتوقيع وترقيم مما يعيق تتبعها أو مراجعتها. (أنظر الملحق رقم 02).

ثالثا: متابعة تنفيذ التوصيات

يمثل الجدول التالي مدى متابعة تنفيذ التوصيات السابقة:

الجدول رقم (3–2): متابعة مدى تنفيذ التوصيات السابقة

التوصيات	تم التنفيذ	قيد التنفيذ	لم ينفذ
مراقبة الصندوق دوريا	*		
مطابقة السجلات مع المستندات	*		
مطابقة الرصيد الفعلي مع السجل اليومي	*		
الالتزام بجدول القراءة والعرض	*		
تخصيص مركبة للإيداع اليومي	*		
إنشاء السجلات المفقودة و ترقيمها		*	
إنشاء سجل متابعة إعادة التيار بعد القطع		*	
إيصال استلام الصناديق	*		

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على وثائق المؤسسة الملحق رقم 03.

من خلال الجدول تبين أنه تم تنفيذ معظم التوصيات المتعلقة بالرقابة المالية مثل المراقبة الدورية، ومن هنا تجدر الإشارة إلى وجود:

1. **نقاط القوة**: وتتمثل في:

- التزام جزئي بتنفيذ التوصيات السابقة؛
- وجود آلية لمتابعة التوصيات؛
- تحسين الشفافية في استلام الصناديق.

2. **نقاط الضعف**: تتمثل في تأخر تنفيذ بعض التوصيات مثل تخصيص مركبة، وهناك بعض التوصيات قيد التنفيذ دون تنفيذ زمني.

3. **التوصيات**: تتمثل هذه التوصيات في:

- إنشاء سجلات جديدة وترقيمها من قبل مدير الوكالة؛
- تعزيز الالتزام بالإجراءات؛
- تعزيز المتابعة من خلال تحديد مواعيد نهائية واضحة لتوصيات قيد التنفيذ؛
- تسجيل أسباب التأخر في تنفيذ التوصيات ووضع خطط بديلة لها.

المطلب الثاني: الموازنة التقديرية وعلاقتها بالتدقيق الداخلي

تعتبر الموازنة التقديرية أهم الأدوات الأساسية في المؤسسة الاقتصادية التي تقيم مدى تحقيق المؤسسة لأهدافها.

أولا: الموازنة التقديرية للمبيعات

يتم حساب الانحراف بالعلاقة التالية: **الانحراف على المبيعات= المبيعات الفعلية – المبيعات التقديرية**

نسبة الانحراف على المبيعات = (المبيعات الفعلية – المبيعات التقديرية/ المبيعات الفعلية) ×100

شرح الرموز:

BT: التوتر منخفض من الكهرباء

MT: التوتر المتوسط من الكهرباء

HT: التوتر العالي من الكهرباء

BP: التوتر منخفض من الغاز

MP : التوتر المتوسط من الغاز

HP: التوتر العالي من الغاز

1. حساب انحراف المبيعات: سيتم في الجدول التالي حساب الانحراف على كمية المبيعات كما يلي:

الجدول رقم (3–3): انحراف كمية المبيعات لسنة 2021

المبيعات	التقديري	الفعلي	الانحراف بالقيمة	نسبة الانحراف
الكهرباء				
BT	611.9	833	221.1	%63.49
MT	60	41	_19	%46.34
HT	0	0	0	0
الغاز				
MP	280.5	334	53.5	%16.01
BP	15.2	13	-2.2	%16.92
HP	0	0	15	0

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على وثائق المؤسسة الملحق رقم 4و5 و9 و10.

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه لموازنة المبيعات لسنة 2021 أن نسبة الانحرافات بالنسبة للكهرباء .BT.MTعلى التوالي بنسبة 63.49% و46.34 % أما بالنسبة للغاز ب% 16.01 و16.92% لكل من BP .MP. HP

وعليه فالمؤسسة حققت انحراف موجب لـ BT قدر ب 221.1 وهذا يدل على أن المؤسسة حققت أكبر مما كانت متوقعة وهذا مؤشر إيجابي، أما بالنسبة لـ MTفالمؤسسة حققت انحراف سالب بقيمة 19، وهذا مؤشر سلبي للمؤسسة يدل على أنها لم تحقق العدد المقدر من المبيعات، أما بالنسبة للغاز فحققت انحراف سلبي BP على عكس MP.

الجدول رقم (3–4): انحراف كمية المبيعات لسنة 2022

المبيعات	التقديري	الفعلي	الانحراف بالقيمة	نسبة الانحراف
الكهرباء				
BT	621.8	900	278.2	%30.91
MT	50	41	-9	%21.95
HT	45	41	-4	%9.75
BP	316	317	1	%0.31
MP	15	13	– 2	%15.38
HP	0	0	0	0

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على وثائق المؤسسة الملحق رقم 4 و5 و13 و15.

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن موازنة المبيعات السنة 2022 بالنسبة لانحرافات الكهرباء BTوMT وHT بنسبة 30.91 % و21.95 % و9.75% على التوالي، أما الغاز بنسبة 0.31 % و15.38 % لكل من لكل من BP،.MP

وعليه نلاحظ أن المؤسسة حققت مؤشر إيجابي ل BTب 278.2 وحققت أكثر مما كانت متوقعة، أما بالنسبة لـ HTو MTفحققت المؤسسة مؤشر سلبي قدر ب 9 و4 لكل من HTوMT وهذا يدل على أن التقديري أكبر من المحقق..

الجدول رقم (3–5) : انحراف كمية المبيعات لسنة 2023

المبيعات	التقديري	الفعلي	الانحراف بالقيمة	نسبة الانحراف
الكهرباء				
BT	668.1	946	277.9	%29.37
MT	62	45	-17	%37.77
HT	46.2	43	-3.2	%7.44
الغاز				
BP	360.89	347	13.89	%4
MP	500.72	795	294.28	%37.01
HT	0	0	-0	0

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على وثائق المؤسسة الملحق رقم 4 و5 و19 و17.

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن موازنة المبيعات السنة 2023 بالنسبة لإنجازات الكهرباء BT وMT و HTبنسبة 29.37 % و37.77 % و7.44% على التوالي. أما الغاز بنسبة 4% و37.01% لكل من لكل من BP،.MP

وعليه نلاحظ أن المؤسسة حققت مؤشر إيجابي ل BTب 277.9 وحققت أكثر مما كانت متوقعة، أما بالنسبة ل HTو MTفحققت المؤسسة مؤشر سلبي بـ 17 و3.2 على أن المحقق أقل من التقديري.

2 حساب انحراف عدد المشتركين الجدد: سيتم في الجدول رقم (3–6) حساب الانحراف الخاص بعدد المشتركين الجدد لسنة 2021.

الجدول رقم(3 – 6): انحراف عدد المشتركين الجدد لسنة 2021

المبيعات	التقديري	الفعلي	الانحراف	نسبة الانحراف
الكهرباء				
BT	5000	2981	_2019	%67.72
MT	60	512	452	%88.28
HT	50	126	75	%59.52
الغاز				
BP	2000	1916	_84	%4.38
MP	80	112	32	%28.57
HP	20	72	52	%72.22

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على وثائق المؤسسة الملحق رقم6 و7 و8 و10

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن موازنة عدد المشتركين لسنة 2021 تبين أن نسبة زيادة عدد المشتركين للكهرباء هي 67.72 % و88.28% و59.52% لكل من BTو**MT**، HT على التوالي. أما الغاز بنسبة 4.38% و88.28% و59.52% لكل من HP،MP, BP .

وعلية فالمؤسسة حققت انحراف سالب للكهرباء من نوع BTعكس MTو HTالذي كان انحرافه موجب الذي يدل على قدرة المؤسسة على تحقيق أهدافها، أما بالنسبة للغاز فحققت انحراف إيجابي لنوع MP و HPوهذا يدل على تحسن المؤسسة عكس BPالذي كان انحرافه سلبي مما يعكس صورة المؤسسة في عدم القدرة على تحقيق الأهداف المسطرة.

الجدول رقم (3–7): انحراف عدد المشتركين الجدد لسنة 2022

عدد المشتركين	التقديري	الفعلي	الانحراف	نسبة الانحراف
الكهرباء				
BT	3980	3030	-950	%31.35
MT	350	858	508	%59.20
HT	70	106	36	%33.96
الغاز				
BP	1880	1113	-767	%68.91
MP	28	50	22	%44
HT	12	25	13	%52

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على الوثائق المؤسسة الملحق رقم 6و7و 12 و14

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن موازنة عدد المشتركين لسنة 2022 أن نسبة تبين أن نسبة زيادة عدد المشتركين للكهرباء هي لكل من BTو**MT**، HT قدرت ب 31.35% و59.2% و33.96% لكل من BT وMT وHT على التوالي. أما الغاز بنسبة 68.91% و44% و52% لكل من HP،MP, BP .

وعليه فالمؤسسة حققت انحراف موجب لكهرباء من نوع HTو MTوهذا يدل على أن المؤسسة حققت الهدف المطلوب، عكس الكهرباء من نوع BTالذي سجلت من خلال انحراف سالب يعكس قدرة المؤسسة على تحقيق الهدف المسطر.

أما بالنسبة للغاز فحققت المؤسسة انحراف سالب لنوع BPوهذا مؤشر سلبي، عكس MPوHP الذي كان انحرافه إيجابي مما دَّل على تحقيق الهدف والمتمثل في استقطاب أكبر عدد من المشتركين.

الجدول رقم (3–8): انحراف عدد المشتركين الجدد لسنة 2023

عدد المشتركين	التقديري	الفعلي	الانحراف	نسبة الانحراف
الكهرباء				
BT	4022	3148	-874	%27.76
MT	500	933	433	%46.4
HT	40	115	75	%65.21
الغاز				
BP	2002	1214	_788	%64.9
MP	40	58	18	%31.03
HT	20	26	6	%23.07

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على وثائق المؤسسة الملحق رقم 6 و7 و16 و18.

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه ان موازنة عدد المشتركين الجدد لسنة 2023 تبين أن تبين أن نسبة زيادة عدد المشتركين للكهرباء هي 27.76% و46.4% و65.21% لكل من BTو**MT**، HT على التوالي.. أما الغاز بنسبة 64.9% و31.03 و23.07% لكل من HP،MP, BP .

ومنه نلاحظ أن المؤسسة حققت انحراف موجب لكل للكهرباء من نوع MTقدر ب 433 وهذا مؤشر ايجابي يدل على أن المؤسسة استطاعت استقطاب عدد أكثر مما كانت متوقعة، أما بالنسبة HTو BT فكان انحراف سلبي وهذا يشير إلى عدم قدرة المؤسسة على تحقيق الهدف المسطر. أما بالنسبة للغاز فالمؤسسة حققت انحراف موجب لكل من MTو HTوهذا مؤشر ايجابي يدل على تحقيق هدف عكس الغاز من نوع BPوالذي قدرت نتيجة بالانحراف السالب مما يدل على عدم القدرة على استقطاب المشتركين الجدد.

ثالثا: تفسير نتائج الموازنة التقديرية للمبيعات وعدد الزبائن من 2021 الى 2023

المبيعات الفعلية للكهرباء من نوع BT تتزايد من سنة إلى أخرى وهذا ما يدل على أن المؤسسة في حالة تطور، وعند مقارنة التقديري مع الفعلي بالنسبة لـ HT، MTنجد أن المؤسسة لم تحقق ما كانت متوقعة.

أما الغاز نجد أن المؤسسة حققت نسبة جيدة في السنة الأخيرة، وهذا ما يدل على أن المؤسسة في حالة ربح اقتصادي، عكس الخسائر التي حققتها في السنوات السابقة.

كما نلاحظ تراجع كبير في عدد المشتركين الجدد وهذا ما يدل على أن المؤسسة لم تحقق الهدف المطلوب وهذا راجع لعدة أسباب مختلفة أهمها:

1. نزوح السكان نحو مدن أخرى؛
2. ضعف الحملات التوعوية للمخاطر المتعلقة بالغاز؛
3. لجوء المستهلك لبدائل أخرى؛
4. سياسة التسعير: أي ارتفاع الكهرباء والغاز مقارنة بالدخل.

رابعا: رأي المدقق الداخلي من نتائج الموازنة التقديرية.

يقوم المدقق الداخلي باتخاذ عدة إجراءات من أجل تحقيق الأهداف التي تسعى إليها المؤسسة من خلال:

1. مراجعة السياسات التسويقية؛
2. تبسيط الإجراءات لتسهيل عملية الربط؛
3. تحسين صورة المؤسسة من خلال الإعلانات؛
4. تحديد خطة عمل مع إدارة المؤسسة يهدف من خلالها إلى ضمان استمرارية تحسين المؤسسة؛
5. دراسة كل الأسباب الجذرية وراء كل انحراف، ويتأكد بأن كل تقدير كان واقعي؛
6. تفسير كل فرق بين التقديري وما هو محقق إضافة لمعرفة سبب الانحراف سواء كان ضعف في التنفيذ مثلا عدم إيصال الزبون بالكهرباء أو ظروف أخرى؛
7. تحليل وفهم أسباب الارتفاع في المبيعات من خلال معرفة أي قطاع يستهلك أكثر سواء كان اقتصادي أو صناعي أو تجاري ... إضافة لتحليل الموسم الزمني.

وعليه كتحليل نهائي توصلت بأن هناك علاقة تكاملية بين التدقيق الداخلي والموازنة التقديرية من حيث أن الموازنة تقديرية تحتوي على مجموعة من الانحرافات يقوم من خلالها المدقق بتحليلها ومعرفة أسباب هذه الانحرافات ومدى تتبع المؤسسة لنظام الرقابة الداخلية.

المطلب الثالث: نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة

يعتبر نظام الرقابة الداخلية أحد الركائز الأساسية لضمان سير العمليات داخل المؤسسة بفعالية وأمان من خلال اتباع الإجراءات المعتمدة، وضمان الدقة في المعلومات حيث سنحاول التطرق لاهم أنواع المراقبة التي تخضع إليها المؤسسة محل الدراسة. [1]

أولا: دورة المبيعات في المؤسسة

تقوم المؤسسة باستقبال طلب الاشتراك من عند الزبائن من خلال قيام الزبون بتقديم طلب الحصول على خدمة سواء كان ذلك أول مرة او تعديل الاشتراك ثم تقوم المؤسسة بإعداد عرض السعر الذي يتضمن مجموعة من التكاليف المرتبطة بالخدمة العمومية ، مثل رسوم التركيب وغيرها بعد موافقة الزبون على عرض السعر يتم اصدار أمر البيع باتفاق بين الطرفين، ثم تأتي مرحلة تنفيذ الخدمة وبمجرد تفعيلها تصدر المؤسسة فاتورة يتم إرسالها للزبون تتضمن مختلف التفاصيل الخاصة باستهلاك الكهرباء والغاز ويتم من خلالها مطالبة الزبون بتسديد الفاتورة خلال مدة 15 يوما .

ثانيا: دورة الأجور والرواتب في المؤسسة

تشمل دورة الأجور عدة مراحل تبدأ من مرحلة ضبط المعلومات الإدارية للموظف والمتمثلة في الاسم، الرتبة، الرقم التسلسلي، تاريخ التوظيف، الحالة الاجتماعية للموظف..، ثم بعد ذلك يتم حساب الأجر انطلاقا من التنقيط من خلال مراقبة مدى حضور الموظف وساعات العمل الفعلي، حيث تقوم مصلحة المستخدمين بحساب نقاط العامل ثم ترسلها الى الموظف المكلف بالأجور فيقوم بإدخالها إلى البرنامج الخاص بالأجور، ومن ثم ترسل إلى مصلحة الإعلام الآلي بعدما يتم تحويلها لشفرات خاصة. ثم يعاد إرسالها إلى مدير قسم الموارد البشرية الذي يقوم بإعادة الارسال مرة أخرى لمدير المالية والمحاسبة ليتأكد من صحة المبالغ وتحويلها إلى حسابات الموظفين ومن ثم القيام بالتسجيل المحاسبي.

[1] مقابلة مع السيد بطاش محمد، رئيس قسم الرقابة والتفتيش.

ثالثا: دورة المقبوضات في المؤسسة

تقوم المؤسسة بإصدار فواتير تحتوي هذه الفواتير على مجموعة من المعلومات أهمها: الكمية، الاسم، سعر الوحدة، الضرائب والرسوم، تاريخ الاستحقاق، المبلغ المطلوب دفعه.

ثم تقوم بإرسال الفواتير للزبائن من خلال العون المكلف بتقديم الفواتير للزبائن ثم تقوم بالسماح للزبون في استخدام عده وسائل للتسديد، مع اعطاء الزبون وصل التسديد كدليل يثبت عمليه الدفع، عند تسديد الزبون للمبلغ يسجل في النظام الخاص بالمؤسسة وعليه فتقوم المؤسسة بمتابعة الفواتير التي لم تسدد بعد 15 يوما من تاريخ الارسال وبعدها يتم قطع التيار الكهربائي في حالة التأخر الطويل عند التسديد دون انذار مسبق.

وعليه فكل المقبوضات تنتقل الى الحساب البنكي للمؤسسة وتوثق في الدفاتر المحاسبية.

رابعا: دورة المدفوعات في المؤسسة

تقوم المؤسسة بإصدار فواتير الكهرباء والغاز كل ثلاثة أشهر للزبائن، بناء على بيانات الاستهلاك المسجلة عبر العداد. ثم تقوم بجمع المدفوعات عبر عدة وسائل بما في ذلك الدفع الالكتروني أو الدفع عن طريق الهاتف ثم تسجيل كل العمليات في النظام الخاص بالمؤسسة.

المبحث الثالث: مناقشة وتحليل النتائج

في هذا المبحث سيتم مناقشة وتحليل أسئلة المقابلة الشخصية للتدقيق الداخلي ونظام الرقابة في المؤسسة محل الدراسة.

المطلب الأول : أسئلة المقابلة الشخصية للتدقيق الداخلي ونظام الرقابة الداخلية في مؤسسة سونلغاز .

سنعرض من خلال هذا المطلب نتائج المقابلة الشخصية كما يلي:

أولا: أسئلة المقابلة الشخصية للتدقيق الداخلي

يمثل الجدول رقم (3-9) أسئلة خاصة بالتدقيق الداخلي موجهة للمدقق الداخلي بمؤسسة سونلغاز بالمدية كما يلي:

الجدول (3-9): قائمة أسئلة التدقيق الداخلي بالنسبة للمفاهيم الأساسية (تعريف التدقيق، أهداف الخدمات، الخصائص).

الرقم	الأسئلة	نعم	لا	الملاحظات
01	هل هناك اهتمام بالتدقيق الداخلي من طرف المؤسسة؟	x		الحفاظ على أصول المؤسسة.
02	هل هناك هدف من خلال القيام بالتدقيق الداخلي؟	x		
03	هل يقوم التدقيق الداخلي باكتشاف الأخطاء فقط؟		X	تقديم توصيات لتصحيحها.
04	هل التدقيق الداخلي يكون في أقسام معينة؟		X	القيام بالتدقيق في جميع أقسام المؤسسة.
05	هل التدقيق الداخلي يقتصر على الجوانب المالية فقط؟		X	
06	هل التدقيق الداخلي يعتمد على مبدأ الموضوعية؟	X		
07	هل يقوم التدقيق الداخلي بمعالجة نقاط الضعف فقط؟		X	تدعيم نقاط القوة.
08	هل التدقيق الداخلي له دور في تحقيق الرقابة الإدارية والمحاسبة؟	X		

09	هل التدقيق الداخلي يكون شامل لمختلف الأنواع الخاصة بالتدقيق الداخلي؟	X		
10	هل يعتبر التدقيق الداخلي عملية وقائية بالنسبة للمؤسسة؟	X		
11	هل التدقيق الداخلي له دور تفعيل نظام الرقابة الداخلية؟	X		
12	هل التدقيق الداخلي وظيفة تستفيد منها المؤسسة على المستوى الداخلي فقط؟	X		
13	هل هناك تكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي؟	x		

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على الجانب النظري للتدقيق الداخلي وإجابة المدقق الداخلي.

الجدول (3–10): قائمة أسئلة التدقيق الداخلي بالنسبة للمقومات (الكفاءة الاستقلالية– نطاق العمر– إدارة قسم التدقيق).

الرقم	الأسئلة	نعم	لا	الملاحظات
01	هل يقوم التدقيق الداخلي على مبدأ الاستقلالية؟	x		
02	هل هناك شروط يجب توفرها في المدقق؟	x		السري المهني، الكفاءة، الاستقلالية.
03	هل يعتمد المدقق الداخلي على مخطط في أداء عملية التدقيق؟	x		برنامج التدقيق.
04	هل المؤسسة تلتزم في آداء عملها بالاعتماد على المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي؟	x		
05	هل التدقيق الداخلي يشتمل على عمليات محددة؟		x	يشمل كل مصالح المؤسسة.
06	هل الإدارة العليا تدعم القسم الخاص بالتدقيق الداخلي؟	x		
07	هل هناك علاقة بين المدقق الداخلي والأفراد العاملين في المؤسسة؟	x		وجود علاقة تعاونية تهدف لتحسين نظام الرقابة الداخلية.
08	هل يوجد مساعدين يعملون داخل المؤسسة مع المدقق الداخلي؟		x	
09	هل يستعمل المدقق الداخلي وسائل تقنية متطورة؟	x		

10	هل وجهة نظر المدقق الداخلي للمعلومات المقدمة على سبيل الأمانة؟	x		مراعاة مبدأ السرية.
11	هل المعلومات الموجودة عند المدقق يستطيع الإفصاح عنها دون طلب من الإدارة؟		x	إلزامية الحفاظ على سرية المعلومات.
12	هل يتم وضع أهداف لتدقيق ونطاق العمل؟	x		برنامج مسطر خاص بالتدقيق.
13	هل يتم إصدار تقارير دورية توضح مراحل تنفيذ الخطة السنوية؟	x		
14	هل المعلومات المجمعة تدعم نتائج التدقيق؟	x		
15	هل يتم تحديد الموارد اللازمة لأداء عملية التدقيق؟	x		موارد بشرية، موارد مالية، الميزانية مخصصة لوظيفة التدقيق.
16	هل حرية الوصول إلى السجلات دون قيود يساهم في تحسين نظام الرقابة الداخلية؟	x		

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على الجانب النظري للتدقيق الداخلي وإجابة المدقق الداخلي.

الجدول رقم (3–10): قائمة أسئلة المقابلة التدقيق الداخلي بالنسبة للوظائف (الفحص والتقييم).

الرقم	الأسئلة	نعم	لا	الملاحظات
01	هل التدقيق الداخلي تعتمد على الجانب المحاسبي فقط؟		x	
02	هل يمكن لأي موظف في المؤسسة القيام بعملية التدقيق؟		x	الموظف مؤهل فقط والذي تتوفر فيه شروط المحافظة على السر المهني.
03	هل يكون التدقيق الداخلي خلال فترة معينة أو وقت معين؟		x	في أي وقت وبدون سابق إنذار.
04	هل وظيفة التدقيق الداخلي في المؤسسة تعتبر وظيفة ذات مصداقية؟	x		
05	هل عند قيام المؤسسة بعملية التدقيق تكون هناك مقارنة؟	x		
06	هل وظيفة التدقيق الداخلي تكون بقرار من الإدارة؟	x		
07	هل يقوم المدقق بإعداد تقارير دورية للإدارة؟	x		
08	هل تتضمن عملية فحص وتقييم المعلومات ضرورة قيام المدقق بجميع المعلومات (تحليلها وتوثيقها وتفسيرها)؟	x		

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على الجانب النظري للتدقيق الداخلي وإجابة المدقق الداخلي.

الجدول رقم (3 –11): قائمة أسئلة المقابلة للتدقيق الداخلي بالنسبة لمراحل عملية التدقيق

الرقم	الأسئلة	نعم	لا	الملاحظات
1	هل يقوم التدقيق الداخلي على منهجية واضحة؟	x		
2	هل رأي المدقق الداخلي يكون على أساس أهداف نظام الرقابة الداخلية؟	x		
3	هل عملية التدقيق الداخلي تكون بقرار إداري؟	x		
4	التدقيق الداخلي تكون بوثيقة هل الأمر بمهمة؟	x		
5	هل تقرير المدقق الداخلي يعتبر الخطوة الأخيرة في إبلاغ الإدارة عن نتائج العمليات المدققة؟	x		
6	هل يوضح تقرير المدقق أوجه القصور في نظام الرقابة الداخلية؟	x		
7	هل يعتبر التقرير نافذة للمدراء للإفصاح عن آرائهم؟	x		
8	هل يتم إصدار تقارير دورية توضح مراحل تنفيذ الخطة السنوية؟	x		

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على الجانب النظري للتدقيق الداخلي وإجابة المدقق الداخلي.

الجدول رقم(3–12): قائمة أسئلة المقابلة للتدقيق الداخلي بالنسبة للإجراءات والسياسات

الرقم	الأسئلة	نعم	لا	الملاحظات
01	هل يوجد لقسم التدقيق إجراءات وبرامج عمل واضحة؟	x		
02	هل يستخدم المدقق أساليب وإجراءات لتقييم مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية؟	x		مدى احترام تطبيق التعليمات.
03	هل التدقيق الداخلي إجراء يقوم باستجواب الموظف في إطار الوظيفة التي قام بها؟	x		
04	هل هناك سياسات معينة يستخدمها المدقق في تحليل المعلومات المقدمة؟	x		
05	يقوم المدقق بقياس مدى فعالية العاملين بالالتزام السياسات الموضوعية هل هناك هدف من وراء ذلك؟	x		حسب النظام المعمول به في المديرية.
06	هل السياسات التي تتبعها المؤسسة تكون مكتوبة؟	x		
07	هل عند وضع سياسات وإجراءات جديدة يتم تبليغ العاملين بذلك؟	x		

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على الجانب النظري للتدقيق الداخلي وإجابة المدقق الداخلي.

الجدول (3–13): قائمة أسئلة المقابلة لنظام الرقابة الداخلية المتعلق بالمشتريات

الرقم	الأسئلة	نعم	لا	الملاحظات
01	هل يوجد قسم خاص بالمشتريات؟	x		. الكهرباء والغاز (قسم العلاقات التجارية) . باقي مشتريات قسم الشؤون العامة.
02	إذا كان هناك قسم خاص بالمشتريات هل مستقل عن قسم الحسابات؟	x		
03	هل هناك قسم يقوم بفحص الاستلام؟	x		

04	هل التقارير المتعلقة بالمشتريات متسلسلة بالأرقام؟	x		
05	هل ترسل فواتير الشراء مباشرة للقسم الذي قام بعملية الشراء؟	x		يجب أن يكون التسلسل لمنع التلاعب.
06	هل ترسل صورة من تقرير الفحص والاستلام إلى قسم الحسابات؟	x		النسخ أصلية ترسل الى قسم المالية والمحاسبة
07	هل تتحقق المؤسسة من صحة الفاتورة من الناحية المحاسبية قبل الصرف؟	x		
08	هل يعتمد صرف الفواتير من قبل الموظف المسؤول عن القسم؟	x		
09	هل ترسل فواتير الشراء مباشرة للقسم الذي قام بعملية الشراء؟	x		
10	هل لوثائق عملية الشراء ألوان وأشكال مختلفة؟		x	المهم هو المعلومات الشخصية للمورد رقم السجل التجاري رقم التعريف الجبائي ...
11	هل تسجل كل البضائع المستلمة وغير مفوترة في حساب المشتريات والموردين؟		x	كل المشتريات مفوترة
12	هل تسجل كل العمليات الخاصة بالشراء؟	x		
13	هل كل عمليات الشراء تتم عن طريق مناقصات؟	x		استشارية

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على الجانب النظري للتدقيق الداخلي وإجابة المدقق الداخلي.

الجدول (3–14): قائمة أسئلة المقابلة لنظام الرقابة الداخلية المتعلق بالمبيعات

الرقم	الأسئلة	نعم	لا	الملاحظات
01	هل هناك رقابة على الفواتير قبل تسليمها الى الزبائن؟	x		
02	في حالة التسديد هل هناك رقابة على التحصيلات؟	x		
03	هل تحسب كمية المبيعات بطريقة آلية؟	x		
04	هل تراقب التحصيلات اليومية؟	x		
05	هل يتم توصيل الفاتورة للزبون؟	x		
06	هل هناك مدة انتظار للتسديد؟	x		15يوم من بعد حصولها للزبون.
07	بعد انقضاء المدة هل يتم تبليغ الزبون بالقطع؟		x	ليس بالضرورة.
08	هل تقارن التحصيلات اليومية مع الفواتير التي تم تسديدها؟	x		
09	في حالة العجز عن التسديد هل يتم اللجوء الى القضاء؟	x		في بعض الحالات.
10	في حالة عدم التسديد هل يتم إجراء معين؟	x		تتم عملية قطع التيار.

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على الجانب النظري للتدقيق الداخلي وإجابة المدقق الداخلي.

الجدول رقم (3–15): قائمة أسئلة المقابلة لنظام الرقابة الداخلية المتعلقة بالأجور والرواتب

الرقم	الأسئلة	نعم	لا	الملاحظات
01	هل يوجد نظام آلي لإعداد الأجور؟	x		
02	هل توجد بطاقة متابعة للحضور اليومي؟	x		
03	هل توجد طريقة لمراجعة إعداد الأجور؟	x		
04	هل تراقب الساعات الإضافية في الغيابات؟	x		
05	هل يتم الاستعانة بوسائل إعلام الآلي في مراقبة الأجور؟	x		
06	هل يتم تحسين نظام الأجور وفق التغيرات؟	x		
07	هل توجد بطاقة رقابة لمتابعة الحضور اليومي؟	x		
08	هل توجد محاسبة وبيانية للرواتب والأجور؟	x		
09	هل توجد رقابة على إجراءات التسجيل المحاسبي؟	x		

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على الجانب النظري للتدقيق الداخلي وإجابة المدقق الداخلي.

الجدول(3–16): قائمة أسئلة المقابلة لنظام الرقابة الداخلية المتعلق بالمدفوعات

الرقم	الأسئلة	نعم	لا	الملاحظات
01	هل تتم مراقبة المبالغ المدفوعة مع مبالغ الفواتير؟	x		
02	هل تتم عملية تسوية المبالغ المدفوعة؟	x		
03	هل تقوم المؤسسة بمراقبة التسجيل للمدفوعات؟	x		
04	هل الممضي للشيك نفسه المحرر للشيك؟		x	إمضاء الشيك يكون من طرفين. الطرف الأول: المدير أو نائبه.

				الطرف الثاني: رئيس قسم المالية والمحاسبة أو نائبه.
05	هل توجد رقابة على تاريخ الدفع وتاريخ الكشف البنكي؟	x		
06	هل توجد رقابة بنكية؟	x		
07	هل يتم الدفع عن طريق عملة أجنبية؟		x	
08	هل تعالج فروقات الخزينة؟	x		من أجل معرفة الفروقات واتخاذ القرارات اللازمة.
09	هل توجد قيود محاسبية عند الدفع؟	x		
10	هل تراقب الشيكات التي تم إلغائها؟	x		من طرف رئيس مصلحة المحاسبة والمالية
11	هل يوجد جرد مفاجئ للخزينة؟			
12	هل يتم تسوية الشكان الملغاة؟			

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على الجانب النظري للتدقيق الداخلي وإجابة المدقق الداخلي.

الجدول (3 –17): قائمة أسئلة المقابلة لنظام الرقابة الداخلية المتعلق بالمقبوضات

الرقم	الأسئلة	نعم	لا	الملاحظات
01	هل تتم مراجعة فواتير البيع من المبالغ المقبوضة؟	x		
02	هل توجد رقابة على المقبوضات؟	x		برنامج CTC+GTC
03	هل توجد رقابة بنكية بين المقبوضات المسجلة والكشف البنكي؟	x		برنامج المالية.
04	هل عمال الشركة لهم الحق في التصرف في الأموال المقبوضة؟		x	
05	هل دفتر المقبوضات موجود؟	x		
06	هل عملية تسجيل المقبوضات تكون بطريقة كتابية	x		آليا
07	هل كل المبالغ التي تم قبضها مسجلة	x		
08	هل يكون جرد محاسبي للمقبوضات	x		
09	هل يتم مراجعة مؤونة لزبائن مشكوك فيهم	x		في أعمال نهاية السنة
10	هل يتم الدفع اشعار الزبائن المتأخرين عن الدفع	x		

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على الجانب النظري للتدقيق الداخلي وإجابة المدقق الداخلي.

المطلب الثاني: تحليل نتائج المقابلة الشخصية

سنحاول في هذا المطلب تقديم مختلف النتائج التي تم التوصل إليها من المقابلة الشخصية مع المدقق الداخل لمؤسسة سونلغاز.

أولا: عرض نتائج المقابلة الشخصية لتدقيق الداخلي

1. بالنسبة لمفهوم التدقيق في المؤسسة: تم التوصل إلى:

- المؤسسة لها اهتمام كبير بالتدقيق الداخلي بصفته وظيفة يتم من خلالها اكتشاف الأخطاء تجنب الوقوع فيها مرة أخرى؛
- التدقيق الداخلي يشمل كل المصالح الموجودة في المؤسسة وهذا من أهم الخصائص الرئيسية في التدقيق وهي شمولية التدقيق؛
- التدقيق الداخلي له دور في تحقيق الرقابية المحاسبية والإدارية من خلال التحقق من صحة المعلومات المسجلة؛
- اعتماد التدقيق الداخلي على مبدأ الموضوعية وهذا دليل على وجود مصداقية في التقرير النهائي.

2. بالنسبة للمقومات في المؤسسة: تم التوصل إلى:

- استقلالية المدقق في المؤسسة هذا أهم مبدأ يؤدي به إلى القيام بممارسة وظيفته بحرية وبعيدا عن الضغوطات، وبالتالي إعطاء رأي فني محايد؛
- كفاءة المدقق وخبرته تعتبر عنصر رئيسي يتمكن من خلالها اكتشاف نقاط الضعف الموجودة في نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة؛
- مساهمة الإدارة العليا في تدعيم قسم التدقيق الداخلي نقطة إيجابية يتم من خلالها ممارسة مهمة التدقيق بكفاءة؛
- وجود برنامج خاص بالتدقيق يوضح فيه مراحل تنفيذ الخطة السنوية مما يساهم في مساعدة المدقق؛
- المدقق لا يفصح عن المعلومات بلا طلب من الإدارة العلي وهنا تجدر الإشارة بأن المدقق له وجهة نظر على أن كل المعلومات الموجودة بحوزته على سبيل الأمانة، وهي أحد المبادئ التي يجب أن تتوفر في المدقق؛

- اعتماد المؤسسة على معايير التدقيق الداخلي يعزز من مصداقية نتائج التدقيق، إضافة لتحسين نظام الرقابة الداخلية، من خلال اكتشاف المخاطر والانحرافات مبكر، إضافة لتأكد من أن المؤسسة تلتزم بالتشريعات واللوائح المعمول بها؛
- وجود علاقة بين الموظفين والمدقق فالمدقق يحتاج إلى التفاعل مع الموظفين في مختلف الأقسام لجمع المعلومات التي تساعده في أداء عمله فهو يساهم في نشر ثقافة الوعي بالمخاطر؛
- حرية وصول المدقق إلى السجلات دون قيود يسهل على المدقق كشف نقاط الضعف والانحرافات، إضافة لمعرفة الموظفين يمكن الإطلاع عليها في أي وقت، وعليه فهذا يعزز من الالتزام بالتوصيات وبالأنظمة؛
- إلزامية المدقق على سرية الوثائق والمعلومات وعدم الإفصاح عنها، إلا لأغراض عمل بعد الحصول على طلب الإفصاح من الإدارة؛
- دعم الإدارة العليا لتدقيق الداخلي يعتبر أحد العوامل الأساسية لنجاح عملية التدقيق، فمثلا دعم تنفيذ مخرجات تقارير من المدقق الداخلي، يعزز من دور قسم التدقيق ويزيد من فعاليته.

3. بالنسبة للوظائف: وككانت نتائج المقابلة كما يلي:

- استقلالية قسم التدقيق الداخلي عن قسم المحاسبة، أي قسم التدقيق لا يقوم بإعداد أو تنفيذ العمليات المحاسبية بل يراجعها فقط؛
- ليس لأي موظف القيام بالتدقيق فالمكلف بالتدقيق يشترط أن يكون ذو خبرة وكفاءة عالية، إلى جانب إلمامه بكل الجوانب العلمية والعملية الخاصة بالتدقيق وكذلك الحصول على شهادات معترفة خاصة بالتدقيق؛
- التدقيق الداخلي يرتبط بمجموعة من الإجراءات والعمليات المسطرة في برنامج التدقيق وهذا بهدف معرفة مدى التزام المؤسسة بدراسة نظام الرقابة.

4.بالنسبة لمراحل التدقيق: وكانت نتائج المقابلة:

- التدقيق الداخلي يعتبر من الأدوات الأساسية في نظام الرقابة الداخلية فهو يسير على منهجية مرتبة، يجب مراعاتها من أجل الحصول على تقرير يمكن من اتخاذ القرارات وتصحيح الأخطاء من أجل تجنب الوقوع فيها مرة أخرى؛

- رفع التقارير للإدارة العليا عن أوجه القصور في الوقت المناسب وبسرعة مطلوبة يحمي المؤسسة من التعرض للخطر؛
- زيارة المدقق الداخلي للمصالح التي تم تدقيقها بهدف معرفة مدى التزامهم بالتقرير السابق بغية تجنب الوقوع في الأخطاء مرة أخرى، وهذا ما يعزز الدور الرقابي مما يعطي انطباع مهم عند الأفراد مما يساهم في تفعيل نظام الرقابة الداخلية؛
- تقرير المدقق الداخلي يعتبر تقييم موضوعي ومستقل وأداة مرجعية للإدارة مبنى على أدلة جمعها المدقق، يفصح من خلاله المدقق على التوصيات الممكنة والمناسبة لتحسين النظام الرقابي.

5 الإجراءات والسياسات: وكانت نتائج المقابلة:

- احتواء التدقيق الداخلي على مجموعة من الإجراءات العمل تشمل كيفية التخطيط، والتنفيذ وإعداد التقارير بهدف ضمان جودة في التقرير؛
- استعمال المدقق لمجموعة من الأساليب كالمقابلات مع العاملين لفهم كيفية تطبيق ضوابط التدقيق فعليا؛
- استجواب الموظف في إطار وظيفته بهدف معرفة كيفية القيام بالوظيفة ومن ثم معرفة مدى الالتزام بالإجراءات الموضوعة؛
- تلعب الإجراءات الموضوعة في المؤسسة دورا محوريا في تفعيل نظام الرقابة الداخلية لأنها تمثل الترجمة العملية للتعليمات الموضوعة؛
- تعتبر السياسات الموضوعة من قبل المؤسسة بمثابة مرجعية قانونية وإدارية تهدف إلى ضمان الالتزام بالقوانين واللوائح؛
- لكي تضمن المؤسسة السير الحسن يجب تبليغ العاملين في المؤسسة بأي تغيير ومحتوى جديد لتجنب سوء الفهم أو التطبيق الخاطئ.

ثانيا: عرض نتائج المقابلة الشخصية لنظام الرقابة الداخلية

1.المشتريات: تتمثل النتائج في:

- استقلالية قسم الشراء عن الأقسام الأخرى؛
- وجود رقابة محكمة على جميع السلع التي تم شراءها؛

- التسجيل المحاسبي لا يتم إلا بوجود جميع الوثائق المطلوبة من أجل التأكد من صحة العملية؛
- كل استلام يتم عن طريق إعداد وصل لكل عملية إدخال وهذا لتأكد من أن الكميات المدخلة هي نفسها الظاهرة في الفاتورة، وأن الوثائق موقعة ومؤرخة ومرقمة مسبقا وجميع العمليات تم إثباتها وقت حدوثها؛
- فواتير الشراء تحتوي على جميع المعلومات الشخصية للمورد وهذا ما يدل على سلامة نظام المشتريات في المؤسسة.

2. المبيعات: تتمثل النتائج في:

- هناك رقابة على الفواتير تتم من خلال التأكد من صحة المعلومات المسجلة؛
- وجود رقابة فعالة على الفواتير؛
- لتسجيل المحاسبي لا يتوفر إلا بتوفر وثائق ثبوتية تثبت عملية البيع؛
- استعمال أنظمة الإعلام الآلي يقوم بحساب مختلف العمليات المتعلقة بالبيع التي تقوم بها المؤسسة؛
- السهر على استمرار التزويد بالطاقة الكهربائية والغازية مهما كانت الظروف؛
- متابعة الزبائن اللذين لم يقوموا بعملية التسديد في حدود المدة المسجلة على الفاتورة واتخاذ إجراءات قانونية في حالة عدم الدفع بعد إرسال الإنذار؛
- مقارنة التحصيلات مع الفواتير التي تم تسديدها من أجل عدم الوقوع في فارق في خزينة المؤسسة.

3. الرواتب والأجور: كانت النتائج كما يلي:

- يتم تسجيل وقت حضور العاملين وتأخرهم آليا مما يسهل عملية المراقبة؛
- وجود نظام آلي لإعداد الأجور؛
- تحيين الأجور بالتنسيق مع الترقيات الجديدة وتغيير في المناصب؛
- استلام كشف الأجر الشهري للعامل بصورة آلية.

4. المدفوعات:

- التسجيل المحاسبي للمدفوعات من مهام رئيس مصلحة المحاسبة، وتتم المراقبة من طرف رئيس دائرة المحاسبة؛
- وجود رقابة على السداد من حيث المبلغ والإمضاء؛

- وجود مقارنة بين تواريخ الدفع وتواريخ الكشف البنكي؛
- معالجة فروقات الخزينة يحمي المؤسسة من التلاعب، ومعرفة الفوارق في التحصيل.

5.المقبوضات:

- وجود رقابة فعالة على المدفوعات؛
- إثبات جميع المقبوضات في السجلات المحاسبية؛
- وجود لجنة مختصة تقوم بجرد الخزينة؛
- وجود جذول إيصالات القبض مطابقا للمقبوضات الفعلية؛
- كل المبالغ المقبوضة تودع في حساب المؤسسة.

المطلب الثالث: علاقة التدقيق الداخلي بنظام الرقابة الداخلية في المؤسسة

من خلال الدراسة التطبيقية في مؤسسة سونلغاز بالمدية تم الوصول إلى أن التدقيق الداخلي ركيزة أساسية يتم من خلالها تحقيق نظام الرقابة الداخلية وهذا يكمل من خلال:

أولا: مساهمة خبرة وكفاءة المدقق في تحسين نظام الرقابة الداخلية

ويكون هذا من خلال:

- ✓ اكتساب المدقق الداخلي عدد كاف من السنوات تجعله ملم بكل الجوانب المتعلقة بالتدقيق؛
- ✓ المهارات الفنية والمهنية يستطيع من خلالها المدقق التكيف مع الأضرار التي تواجه المؤسسة؛
- ✓ الاطلاع المستمر على القوانين التنظيمية الخاصة بالمؤسسة التي تساعد المدقق في اكتشاف الأخطاء والانحرافات؛
- ✓ كفاءة المدقق لها دور في إعطاء توصيات أكثر واقعية وملائمة لبيئة العمل؛
- ✓ المدقق لا يكتفي برفع التقارير للإدارة فقط وإنما يساهم في ترسيخ ثقافة نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة من خلال المشاركة في صياغة الإجراءات والسياسيات؛

ثانيا: مساهمة استقلالية المدقق الداخلي في تقييم وفعالية نظام الرقابة الداخلية

وذلك من خلال ما يلي:

- ✓ المدقق مستقل استقلالا تاما عن الإدارة وهذا ما يجعله يقوم بمهمته بكفاءة عالية بعيدا عن التأثيرات الشخصية والضغوطات الداخلية؛
- ✓ قيام المدقق بعمله دون تدخل الإدارة يفتح للمدقق مجال لإبراز مواهبه؛
- ✓ حرية المدقق يعزز روح المسؤولية باعتبار أن نظام الرقابة الداخلية من مسؤولياته، وهذا ما يدفعه للقيام بعمله على أكمل وجه؛
- ✓ المدقق مستقل لا يتردد في الإشارة إلى نقاط الضعف أو المخاطر المحتملة في النظام، حتى وإن كانت تلك الملاحظات تمس الجهات العليا في المؤسسة.

ثالثا: مساهمة المدقق في تنفيذ المهام الموكلة إليه في تفعيل نظام الرقابة الداخلية

وهذا من خلال:

- ✓ قيام المدقق الداخلي بتنفيذ مهامه وفق الخطة السنوية أو الدورية، ويتم ذلك من خلالها معرفة سير جميع العمليات ذات أهمية؛
- ✓ يعمل المدقق على مراجعة كل الوثائق إضافة للقيام بمقابلات مع الموظفين يسعى من خلالها على جمع أدلة موضوعية يستخدمها في تقييم لنظام الرقابة؛
- ✓ يعمل المدقق على متابعة مدى التزام الوحدة الاقتصادية بالإجراءات المعتمدة؛
- ✓ يعتبر التدقيق الداخلي في المؤسسة من المهام الأساسية وهو الطرف المخول له بحماية نظام الرقابة الداخلية؛
- ✓ قيام المدقق برفع تقارير إلى الإدارة عن أوجه القصور ومتابعة تنفيذ التوصيات المقترحة، أي أنه من الضروري تقديم تقرير للإدارة لأنه يحتوي على توصيات ملائمة وحلول بديلة، وعليه فالتدقيق يمتاز بالموضوعية والاعتماد على أدلة من واقع الرقابة.

رابعا: متابعة تنفيذ التوصيات المقترحة

وهذا ما يعزز من نظام الرقابة الداخلية ويكون ذلك من خلال:

- ✓ زيارة مختلف المصالح التي تم تدقيقها من أجل التأكد من تنفيذ التوصيات المقدمة ومتابعة تنفيذها؛

- ✓ التدقيق لا يقتصر على اكتشاف الأخطاء بل يشمل مدى متابعة التوصيات والإجراءات التصحيحية لضمان تفعيل نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة بشكل فعلي.

خامسا: التحسينات المقترحة لتفعيل نظام الرقابة الداخلية في مؤسسة سونلغاز

تسعى كل مؤسسة لزيادة فعالية نظامها الرقابي ومحاولة تحسينه، ومن خلال الدراسة الميدانية للمؤسسة أقترح مجموعة من التحسينات والمتمثلة فيما يلي:

- ✓ تحديث السياسات والإجراءات بشكل دوري حتى تكون متوافقة مع المتغيرات التنظيمية والتشريعية؛
- ✓ تنظيم دورات مختصة في التدقيق الداخلي؛
- ✓ تعزيز استقلالية وظيفة التدقيق الداخلي من خلال حماية المدقق من أي تأثيرات إدارية أو الضغط من الجهات التي تم تدقيقها في المؤسسة؛
- ✓ في المؤسسة محل الدراسة يوجد مدقق واحد أقترح أن تقوم الإدارة بتوظيف مدققين آخرين يتمتعون بكفاءة عالية وخبرة كافية للتدقيق، من أجل مساعدة المدقق في ممارسة وظيفته.
- ✓ رقمنه العمليات والإجراءات من خلال استخدام نظام معلوماتي مركزي لربط جميع الفروع وتحسين الشفافية؛
- ✓ إشراك التدقيق الداخلي في مراقبة الصفقات الكبرى؛
- ✓ نشر ميثاق الأخلاقيات المهنية على كافة الموظفين؛
- ✓ . استخدام أدوات التحليل والتقويم كاستخدام الموازنات التقديرية باعتبارها أداة للتخطيط ووضع الهدف ومقارنته مما هو محقق من أجل اتخاذ القرارات والوقوف على تصحيحها.

خلاصة الفصل :

تعتبر مؤسسة سونلغاز من أهم المؤسسات الاقتصادية، فوجود نظام الرقابة الداخلية داخلها إلزامي بغرض حماية أصولها والتدقيق الداخلي في المؤسسة هو الركيزة الأساسية لتفعيل هذا النظام، ويتم ذلك من خلال اكتشاف الأخطاء ومعرفة نقاط القوة وتدعيمها، ولقد اعتمدت في الدراسة التطبيقية على معرفة كيفية إعداد التقرير الداخلي إضافة لإجراء عدة مقابلات تم من خلالها معرفة كيفية تقييم نظام الرقابة الداخلية لكل من المشتريات والمبيعات .... الخ، وكذلك تحليل أسئلة المقابلات الشخصية وقد تم التوصل إلى أهم النقاط:

- ✓ عملية التدقيق الداخلي وظيفة أساسية في مؤسسة سونلغاز؛
- ✓ إبراز الدور الفعال للمدقق الداخلي في اكتشاف الأخطاء والثغرات؛

التدقيق الداخلي أداة يتم من خلالها قياس مدى كفاءة نظام وفعالية نظام الرقابة الداخلية.

خـاتمـــة

على ضوء ما سبق يمكننا القول بأن التدقيق الداخلي يعتبر العمود الداعم داخل المؤسسات الاقتصادية، حيث يلعب دورا مهما في تحسين نظام الرقابة الداخلية كما يعتبر عاملا أساسيا في تحقيق أهداف المؤسسة ومعالجة الاخطاء التي قد تحدث، إضافة إلى أن التدقيق الداخلي يقوم بتدعيم نقاط القوة والوقوف على تصحيح نقاط الضعف من أجل عدم الوقوع فيها من جديد، إضافة لوجود علاقة تكاملية بين التدقيق الداخلي ونظام الرقابة الداخلية، حيث أن النظام يمثل خط الدفاع للانحرافات والأخطاء بينما يقوم التدقيق الداخلي بمراقبة الرقابة نفسها والتأكد من مدى فعاليتها، وعليه فالوظيفتين ليست مستقلتين عن بعضهما، بل عنصران مترابطان ومتكاملان يعملان على ضمان فعالية بعضهما البعض وهذا من أهم الدعائم الرئيسية في تحقيق أهداف المؤسسة الاقتصادية .

اختبار الفرضيات:

نحاول اختبار صحة الفرضيات أو خطئها وفقا للنتائج المتحصل عليها من خلال الدراسة كما يلي:

- يعتبر التدقيق الداخلي وظيفة رئيسية بالنسبة للمؤسسة الاقتصادية حيث يلعب دور محوري في تعزيز الكفاءة والشفافية، ويساعد في الكشف عن أي اختلاس أو تلاعب أو سوء استخدام الأصول فهو يعمل على تقييم فعالية ضوابط الرقابة الداخلية التي تساهم في حماية الأصول، وعليه فهذا الأخير يمثل جزء من بنية المؤسسة الناجحة، **وهذا ما يثبت صحة الفرضية الأولى**.
- يُعد التدقيق الداخلي من الركائز الأساسية التي تعتمد عليها المؤسسات لضمان حسن سير العمل وتحقيق أهدافها بكفاءة فهو لا يقتصر على الكشف عن المخالفات أو الأخطاء بل يتجاوز ذلك ليسهم بشكل فعال في تحسين نظام الرقابة الداخلية ومن خلال التقييم المنهجي للإجراءات والسياسات المتبعة يساعد التدقيق في تحديد نقاط الضعف والمخاطر المحتملة ويقترح الحلول المناسبة لتعزيز فعالية العمليات وضمان الالتزام بالأنظمة والتشريعات ذات الصلة، **وهذا ما يثبت صحة الفرضية الثانية**.
- التدقيق الداخلي ونظام الرقابة الداخلية يعتبران عنصران أساسيان داخل مؤسسة سونلغاز وهذا نظرا لوجود العلاقة التفاعلية بينهما، حيث أن التدقيق يعمل على تفعيل نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة وهذا راجع للأهمية التي يكتسبها التدقيق في مؤسسة سونلغاز؛ **وهذا ما يثبت صحة الفرضية الثالثة**.

نتائج الدراسة:

من خلال دراستنا النظرية والتطبيقية تم التوصل إلى عدة نتائج نذكر منها:

1. عملية التدقيق الداخلي وظيفة مستقلة عن الإدارة؛
2. استقلالية المدقق لها دور كبير على إعطاء رأي فني محايد حول المصالح التي قام بتدقيقها؛
3. يعتبر التدقيق الداخلي الوسيلة المثلى في اكتشاف الأخطاء والانحرافات وكل أنواع الغش والتلاعبات التي يمكن ان تقع داخل المؤسسة؛
4. يعتبر نظام الرقابة الداخلية المرشد الأساسي لإتباع السياسات والإجراءات داخل المؤسسة؛
5. يعد نظام الرقابة الداخلية أحد العوامل الرئيسية في نجاح مؤسسة سونلغاز؛
6. يقدم التدقيق الداخلي معلومات للإدارة العليا يتم من خلالها فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية في مؤسسة سونلغاز؛
7. ومن خلال الدراسة الميدانية التي قمت بها في مؤسسة سونلغاز بولاية المدية تبين أن هناك علاقة إيجابية بين التدقيق الداخلي ونظام الرقابة الداخلية داخل المؤسسة، حيث أنه من الضروري وجود قسم التدقيق الداخلي بصفته أحدث الأنظمة الرقابية وأكثره مصدر ذو موثوقية في إعطاء تقرير صادق عن المؤسسة مما يدعم نظام الرقابة الداخلية.

التوصيات:

من خلال دراستنا توصلنا إلى أهم التوصيات التي يمكن أن ننجزها كما يلي:

1. يجب أن يكون هناك أكثر من مدقق داخل المؤسسة؛
2. تحسيس الموظفين بأهمية التدقيق الداخلي وتوضيح الهدف منه والمتمثل في تصحيح الانحرافات السائدة؛
3. إنشاء لجنة لضمان متابعة تنفيذ توصيات التدقيق الداخلي؛
4. ضرورة تحديث السياسات والاجراءات لتواكب المتغيرات في بيئة الاعمال والتكنولوجيا؛
5. ضرورة إتباع التوصيات التي يقدمها التدقيق الداخلي كونه يخدم أهداف المؤسسة والقيام بإجراءات وتصحيحات لازمة في أسرع وقت؛
6. ضرورة توفر الموارد المالية والبشرية الكافية لوظيفة التدقيق الداخلي؛

7. تقييم مستمر للرقابة الداخلية من خلال التدقيق الداخلي.

آفاق الدراسة:

مجال البحث لا يزال مفتوحا أمام دراسات أعمق وأكثر دقة لإثراء معرفتنا، حيث أدت هذه الدراسة الأولية إلى تبني رؤى جديدة تستحق أن تكون محطة اهتمام الدراسة المستقبلية من بينها:

1. دور التدقيق الداخلي في تحسين جودة المعلومات المالية؛
2. العلاقة بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي ودورهما في تقييم نظام الرقابة الداخلية؛
3. دور التدقيق الداخلي في الرفع من عوائد الاستثمار؛
4. واقع وآفاق التدقيق الداخلي في الجزائر بالاعتماد على معايير التدقيق الجزائرية؛
5. دور التدقيق الداخلي في تحقيق التنافسية بين المؤسسات الاقتصادية والنهوض بمستوى المؤسسة الاقتصادية الجزائرية.

وفي الختام، تعتبر هذه الجهود محاولة بشرية تحتم عليها التعمق والتصحيح، فإذا كانت ناجحة فذلك بفضل من الله، وإذا كانت غير ذلك فذلك بسبب خلل في فهمنا أو تقديرنا.

قائمة المراجع

قائمة المراجع

أولا: باللغة العربية

❖ الكتب:

1. أحمد حلمي جمعة، **مدخل إلى التدقيق الحديث**، دار الصفاء لنشر والتوزيع، ط 2، عمان، الأردن، 2005.

2. أمين السيد أحمد لطفي، **المراجعة بين النظرية والتطبيق**، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، د طبعة، الإسكندرية، مصر، 2006.

3. إيهاب نظمي إبراهيم، **التدقيق القائم على إدارة المخاطر حداثة وتطور**، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، الطبعة العربية الأولى، عمان، الأردن، 2009.

4. توفيق مصطفى أبو رقية، **تدقيق ومراجعة الحسابات**، دار ومكتبة الكندي للنشر والتوزيع، ط الأولى، عمان، الأردن،2014.

5. جيهان عبد المعز، **المراجعة حوكمة الشركات**، دار الكتاب الجامعي للنشر والتوزيع، ط 1، بيروت، لبنان، 2014.

6. حامد نور الدين، عمارة مريم، **التدقيق الداخلي لتثبيتات في المؤسسات الاقتصادية**، دار الزهران للنشر والتوزيع، ط 1، عمان، الأردن، 2006.

7. حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، **الحسابات المتقدمة للإطار النظري وإجراءات العمليات**، دار الثقافة للنشر والتوزيع، ط 1، عمان، الأردن، 2009.

8. خالد راغب الخطيب، **مفاهيم حديثة في الرقابة المالية والداخلية في القطاع العام والخاص**، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، طبعة العربية الأولى، عمان، الأردن، 2010.

9. خلف عبد الله الواردات، **التدقيق القائم بين النظرية والتطبيق**، دار الوراق للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2006.

10. خلف عبد الله الواردات، **دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية الصادرة عنIAA**، دار الوراق للنشر والتوزيع، ط 1، عمان، الأردن،2014.

11. زهير الحدرب، **علم تدقيق الحسابات**، دار البداية للنشر والتوزيع، ط 1، عمان، الأردن، 2010.

12. سامي وقاد، لؤي مُحَّد وديان، **تدقيق الحسابات**، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، الطبعة العربية الأولى، عمان، الأردن، 2010.

13. طلبة أبو هيبة، **أصول المراجعة**، دار الراية للنشر والتوزيع، الطبعة 1، الأردن، عمان،2009.

14. عبد الفتاح الصحن، **المراجعة التشغيلية والرقابة الداخلية**، الدار الجامعية، د طبعة، الإسكندرية، مصر، 2008.

15. عطا عبد الله أحمد سويلم الحسبان، **الرقابة الداخلية في بيئة تكنولوجياالمعلومات**، دار الراية للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2009.

16. عمر علي عبد الصمد، **التدقيق المحاسبي بين التأصيل العلمي والتطبيقي العملي**، الجزء الثاني، دار هومة للنشر والتوزيع، الجزائر، 2018.

17. عمر علي عبد الصمد، **حوكمة المؤسسات بين المحاسبة والتدقيق المحاسبي**، دار هومة للنشر والتوزيع، الجزائر، 2017.

18. غسان فلاح مطارنة، **تدقيق الحسابات المعاصر الناحية النظرية**، دار المسيرة للنشر والتوزيع، ط 2، عمان، الأردن ،2009.

19. فتحي رزق سوافيري وآخرون، **الاتجاهات الحديثة في المراجعة الحديثة والرقابة والمراجعة الداخلية**، دار الجامعة الجديدة للنشر والتوزيع، الإسكندرية، مصر، 2002.

20. مُحَّد السيد سرايا، **أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل**، المكتب الجامعي للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الإسكندرية، مصر،2007.

21. مُحَّد سمير الصبان، **نظرية المراجعة واليات التطبيق**، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، بدون طبعة، الإسكندرية، مصر، 2003.

22. مُحَّد طواهر التهامي، مسعود صديقي، **المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسة التطبيقية**، ديوان المطبوعات الجامعية، طبعة 2، الجزائر، 2005.

23. يوسف زين، مصطفى عوادي، **المراجعة الداخلية وتكنولوجية المعلومات وفق معايير المراجعة الدولية**، الطبعة الأولى، دار موسى للنشر والتوزيع، الجزائر، 2010.

❖ أطروحات ومذكرات:

1. أبو بكر الصديق القيدوان، **التدقيق الداخلي ودوره في تقييم نظام الرقابة الداخلية كآلية لإدارة المخاطر في البنوك الجزائرية**، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة حسيبة بن بوعلي شلف، 2019.

2. أميرة بوباطة، **أثر العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي في تحسين جودة المعلومات المحاسبية**، أطروحة دكتوراه في العلوم المالية والمحاسبة، تخصص محاسبة وجباية، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2022 / 2023.

3. أنيسة قاسم، حسين البكرات، **دور التدقيق في تقييم مدى تطبيق معايير الاستدامة لتحسين جودة التقارير المالية**، مذكرة ماجستير في علوم المحاسبة، جامعة كربلاء، العراق، 2024.

4. بخديجة آسيا، **دور نظام الرقابة في تحسين جودة المعلومات المحاسبية**، مذكرة ماستر في العلوم المالية، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2022 / 2023.

5. برابح بلال، **تقييم دور المراجع الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية**، مذكرة ماجيستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، جامعة أحمد بوقرة، بومرداس، 2014 / 2015.

6. بشيري زوليخة، **دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية في مؤسسة اقتصادية**، مذكرة ماستر في علوم المالية، تخصص محاسبة وجباية معمقة، جامعة ابن خلدون، تيارت، 2018 / 2019.

7. بوقابة زينب، **التدقيق الخارجي وتأثيره على فعالية الأداء في المؤسسة**، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2010 / 2011.

8. توام زاهية ، **التطورات الحديثة للمراجعة الداخلية ومدى تطبيقاتها في البنوك الجزائرية** ، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، تخصص نقود ومالية ، جامعة الجزائر 3 ، الجزائر، 2016 / 2015.

9. حشاني رضوان جلال الدين، **دور التحول الرقمي لنظام المحاسبي في تفعيل نظام الرقابة الداخلية**، مذكرة ماستر في العلوم المالية والمحاسبة، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة عمار ثليجي، الأغواط، 2021 / 2022.

10. حمزة بطينة، **دور محافظ الحسابات في تفعيل نظام الرقابة الداخلية في مؤسسة الاقتصادية**، مذكرة ماستر في العلوم المالية والمحاسبة، تخصص محاسبة، جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي، 2017 / 2018.

11. ربا صالح عبد المجيد، **إثر التدقيق الداخلي في تحسين عملية ضبط الجودة**، مذكرة ماجيستير التأهيل، تخصص إدارة أعمال، جامعة الافتراضية، سوريا، 2022.

12. صويلح أميمة، **تقييم لجنة التدقيق بوظيفة التدقيق الداخلي وحوكمة الشركات**، أطروحة دكتوراه في العلوم المالية والمحاسبة، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة عبد الحميد مهري، قسنطينة، 2022 / 2023.

13. عزيز لوجاني، **دور التدقيق الداخلي في حوكمة الشركات**، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، تخصص محاسبة، جامعة مُحَّد خيضر، بسكرة، 2019 / 2020.

14. علون مُحَّد لمين، **دور النظام المعلومات المحاسبية في تحسين التدقيق الداخليفي المؤسسات الاقتصادية**، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية تخصص محاسبة، جامعة مُحَّد خيضر، بسكرة، 2015 / 2016.

15. فريدة أمزال، **التدقيق الداخلي كأداة لتفعيل إدارة المخاطر في المؤسسة الاقتصادية**، أطروحة دكتوراه في العلوم المالية، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة مُحَّد خيضر، بسكرة 2022 / 2023.

16. محمود عبد السلام محسن، **مدى اعتماد المدققين الخارجين على المدققين الداخليين في تقييم نظام الرقابة الداخلية**، مذكرة ماجيستير، قسم المحاسبة، الجامعة الإسلامية غزة، فلسطين، 2011.

17. محيوت نسيمة، **دراسة أثر إرساء الإطار التصوري لنظام الرقابة الداخلية وفق هيكل COSO على أداء المؤسسات الاقتصادية**، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، تخصص مالية ومحاسبة، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2019 / 2020.

18. مزيود سهام، **دور التدقيق الداخلي في تحسين جودة المعلومات المحاسبية**، مذكرة ماستر في العلوم المالية والمحاسبة، تخصص تدقيق ومراقبة التسيير، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم، 2021 / 2022.

19. هيبة قواسمية، **دور التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة البنوك**، أطروحة دكتوراه في العلوم المالية، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة باجي مختار، عنابة، 2016 / 2017.

20. واكر حنان، **العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي وأثرها في تعزيز مبادئ حوكمة الشركات في ظل تطبيق معايير التدقيق الدولية**، أطروحة دكتوراه في علوم مالية ومحاسبة، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة حسيبة بن بوعلي شلف، 2024.

21. وجدان علي أحمد، **دور الرقابة الداخلية والمراجعة الخارجية في تحسين أداء المؤسسة**، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر 3، 2009 / 2010.

❖ المقالات:

1. إبراهيم الصبيعات، **دور نظام الرقابة الداخلية في تحقيق أهداف المؤسسة**، مجلة الأبحاث الاقتصادية، جامعة البليدة 2، العدد 18، البليدة، 2018.

2. آلان عجيب، مصطفى هلندي، **دور الرقابة الداخلية في ظل نظام المعلومات المحاسبي الالكتروني**، مجلة العلوم الإنسانية، العدد 45، العراق ،2009.

3. أوسعيد نسيبة، **إجراءات نظام الرقابة الداخلية وتدقيق النشاط الفندقي وإسهامها في تحقيق التسيير الأمثل**، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية، العدد الاقتصادي، عدد خاص، بومرداس، 2018.

4. إيمان لعماري، **تقييم نظام الرقابة الداخلية في ظل المعالجة الالكترونية لنظم البيانات المحاسبية**، مجلد الاقتصاد الصناعي، العدد 6، جامعة حسيبة بن بوعلي، 2014.

5. بن لدغم مُحَمَّد، سعيداني مُحَمَّد، **دورالتدقيق الداخلي في إدارة المخاطر بالمؤسسة**، مجلة المؤشر لدراسات الاقتصادية، المجلد 1، العدد 4، جامعة تلمسان، 2017.

6. بوزيان عثمان، خراف مختارية، **دور التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير في تجسيد الحوكمة**، مجلة الابتكار والتسويق، العدد الرابع، جامعة سعيدة، 2016.

7. حنيش إسماعيل، **أهمية التدقيق الداخلي في تقييم نظام الرقابة الداخلية**، مجلة الدراسات الاقتصادية، المجلد 18، العدد 3، جامعة زيان بن عاشور، الجلفة، الجزائر، 2020.

8. خالد مُحَمَّد، **أثر فعالية نظام الرقابة الداخلية على أداء في البنوك التجارية**، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير وعلوم تجارية العدد 2، المسيلة، 2019.

9. خاوي مُحَمَّد، **أثر فعالية نظام الرقابة الداخلية على أداء البنوك**، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير وعلوم التجارية، المجلد 12، العدد 2، جامعة مُحَمَّد بوضياف، المسيلة، 2019.

10. زروقي هشام، **وظيفة التدقيق الداخلي كآلية رقابية للحد من احتيالية المحاسبة الإبداعية**، حوليات جامعة بشار في العلوم الاقتصادية، المجلد 8، العدد 1، الجزائر، 2021.

11. زهرة عباس، **التدقيق الداخلي كأحد أهم الآليات الداخلية لتجسيد مبادئ حوكمة الشركات**، مجلة البحوث المتقدمة في الاقتصاد وإستراتيجيات الأعمال، المجلد 3 العدد 1، بدون بلد، 2022.

12. سامر مُحَّد حسين عكور، **أثر هيكل الرقابة الداخلية وفق إطار COSOللحد من الاحتيال المالي في شركات التأمين**، مجلة المنطان للعلوم الإنسانية والتطبيقية، العدد 5، أمريكا، 2024.

13. شملال نجاة، **تقييم أثر التدقيق الداخلي على كفاء وفعالية نظام الرقابة الداخلية في ظل نظم المعلومات المحاسبية**، مجلة المالية والأسواق، المجلد 03، العدد 01، الجزائر،2016.

14. شيخي سلمى، رياض مريم، **التدقيق الداخلي كأداة لتحسين جودة القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية**، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبة، المجلد 6، العدد 1، تيبازة، 2021.

15. عبد الناصر مفتاح مُحَّد، **تقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية باستخدام نموذجCOSO**، المجلة الإفريقية لدراسات المتقدمة في العلوم الإنسانية والاقتصادية، بدون عدد، ليبيا،2024.

16. عربوة محاد، **دور الموازنة التخطيطية الصفرية كأداة للرقابة وتقييم الأداء في القطاع العمومي المحلي**، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، العدد 21، المسيلة،2024.

17. عوماري عائشة، **دور التدقيق الداخلي في إدارة المخاطر البنكية**، مجلة الحقيقة، العدد 41، أدرار، 2017.

18. العيد مُحَّد، **دور وظيفة التدقيق الداخلي في تقييم نظام الرقابة الداخلية**، مجلة الاقتصاد والإدارة، دون عدد، مستغانم، 2014 / 2015.

19. فريدة أمزال، عبد الكريم شناي، **التدقيق الداخلي كأداة لتحسين المؤسسة الاقتصادية**، مجلة الاقتصاد الصناعي، المجلد 12، العدد 1، بسكرة، 2022.

20. مُحَّد صالح فروم، **دور التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة المؤسسات العمومية الاقتصادية لولاية سكيكدة**، مجلة الأرصاد لدراسات الاقتصادية والإدارية، المجلد 2، العدد 2، جامعة 20 أوت 1955، سكيكدة، 2019.

21. مُحَّد لمين علون، **الإجراءات العملية لتدقيق الداخلي في المؤسسة العمومية**، مجلة الحقيقة، العدد 43، بسكرة، 2018.

22. واكر حنان، قورين حاج قويدر، **اعتماد المدقق الخارجي على أعمال التدقيق الداخلي وأثره على مهمة التدقيق**، مجلة معهد العلوم الاقتصادية، المجلد 25، العدد 1، جامعة شلف، 2022.

❖ المواقع الالكترونية:

1. زاهر رماحي، **الاتجاهات الحديثة في التدقيق الداخلي وفقا للمعايير الدولية**، على الموقع https://mail.almerza.net.com اطلع عليه بتاريخ 2025/02/18 على الساعة 10:30 صباحا.

2. علي ميري حسين، **التدقيق الداخلي** على الموقع http://www.uomus.edu.id بتاريخ 2025/02/21 على الساعة 8:58 صباحا.

3. الموقع الإلكتروني لشركة الجزائرية للكهرباء والغاز http://www.sdc.dz.

❖ **المقابلات :**

1. مقابلة مع السيد مسعود ساسان رئيس قسم مصلحة المالية والمحاسبة بمؤسسة سونلغاز–المدية؛
2. مقابلة مع السيد بطاش مُحَّد رئيس قسم مصلحة الرقابة والتفتيش بمؤسسة سونلغاز–المدية.

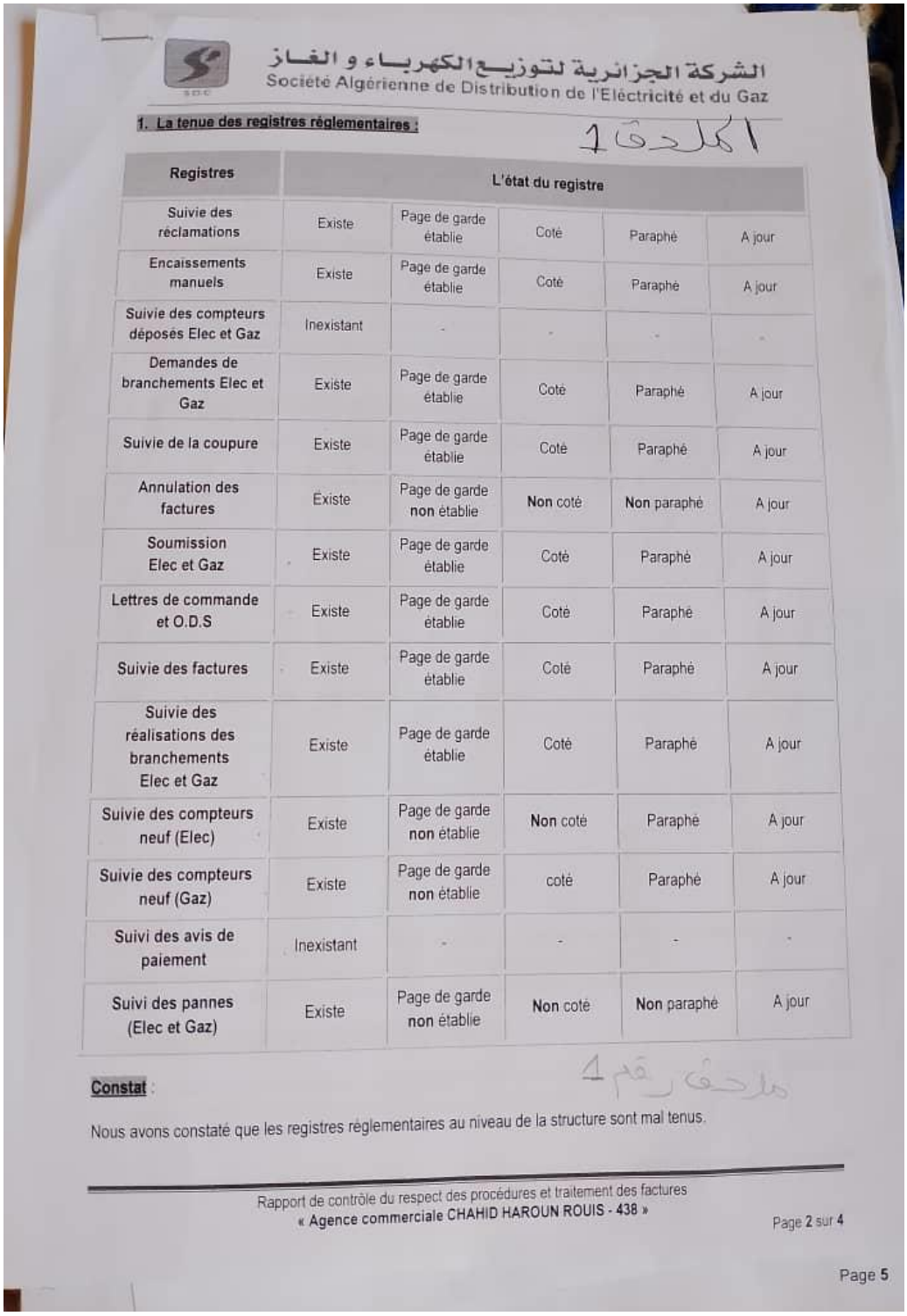
ثانيا: المراجع باللغة الأجنبية

1. Aboubaker essedik kidouene, hadj Kouider Gourine, **the role of the internal audit function in enhancing risk manegementprossesineconomiec and financial institutions**, journal of advanced a ccounting and fanancial studies, vol 03, N°02, Algeria.
2. Bayar abdelazeez darwech,**the effect of the internal control system on the quality of financial reports-** masterr's thesis- near east university – Nicosia 2021.
3. Hossam haddad, **internat controls jardanian banks and comliance risk**, research, journal off finance and accounting, no 24, faculty of economic and business, university of debrecen, 2016.
4. Larry E. Rittemberg .**Ethics Pressure and Internal Audit : A From ework**, the IIA Research foundation ,2015 /2016
5. Mustafa, jabarahmed, **the internal control sustemIn light of electronic operation and its empact on performance evaluation In banks**, mesters thesis, near east university, Nicosia, 2021 .
6. Sally, Anne Pitt, **Internal Audit Quality Devoping A Quality Assurance and Inprovement Program,** John Wiley, 2014.

ملاحـــق

ملاحق

1 مسك السجلات التنظيمية .



الشركة الجزائرية لتوزيع الكهرباء و الغاز
Société Algérienne de Distribution de l'Electricité et du Gaz

1. La tenue des registres réglementaires :

الملحق 1

Registres	L'état du registre				
Suivie des réclamations	Existe	Page de garde établie	Coté	Paraphé	A jour
Encaissements manuels	Existe	Page de garde établie	Coté	Paraphé	A jour
Suivie des compteurs déposés Elec et Gaz	Inexistant	-	-	-	-
Demandes de branchements Elec et Gaz	Existe	Page de garde établie	Coté	Paraphé	A jour
Suivie de la coupure	Existe	Page de garde établie	Coté	Paraphé	A jour
Annulation des factures	Existe	Page de garde non établie	Non coté	Non paraphé	A jour
Soumission Elec et Gaz	Existe	Page de garde établie	Coté	Paraphé	A jour
Lettres de commande et O.D.S	Existe	Page de garde établie	Coté	Paraphé	A jour
Suivie des factures	Existe	Page de garde établie	Coté	Paraphé	A jour
Suivie des réalisations des branchements Elec et Gaz	Existe	Page de garde établie	Coté	Paraphé	A jour
Suivie des compteurs neuf (Elec)	Existe	Page de garde non établie	Non coté	Paraphé	A jour
Suivie des compteurs neuf (Gaz)	Existe	Page de garde non établie	coté	Paraphé	A jour
Suivi des avis de paiement	Inexistant	-	-	-	-
Suivi des pannes (Elec et Gaz)	Existe	Page de garde non établie	Non coté	Non paraphé	A jour

ملحق رقم 1

Constat :

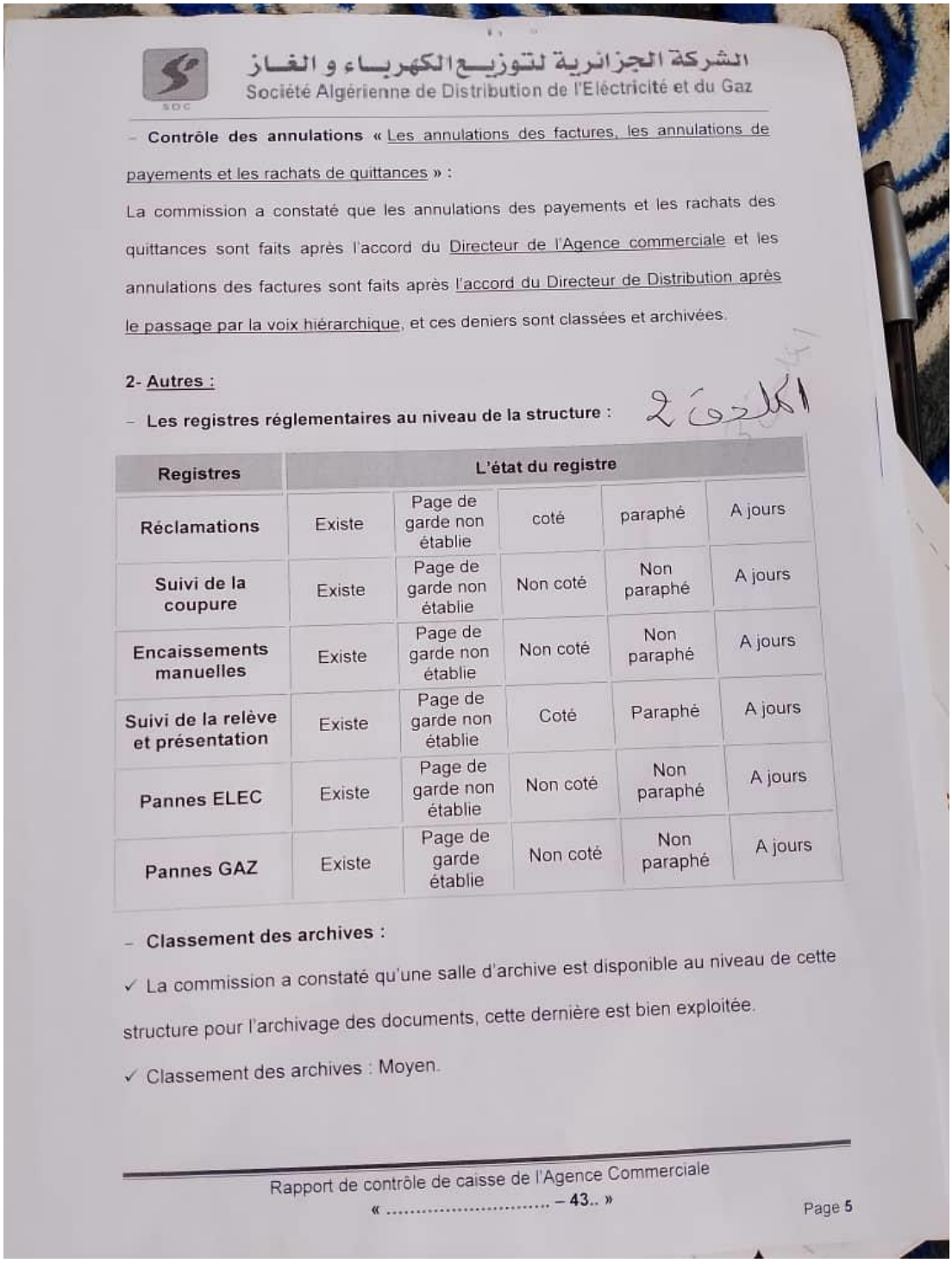
Nous avons constaté que les registres réglementaires au niveau de la structure sont mal tenus.

Rapport de contrôle du respect des procédures et traitement des factures
« Agence commerciale CHAHID HAROUN ROUIS - 438 »

Page 2 sur 4

Page 5

2 حالة السجلات التنظيمية في المؤسسة .



الشركة الجزائرية لتوزيع الكهرباء و الغاز
Société Algérienne de Distribution de l'Eléctricité et du Gaz

- **Contrôle des annulations** « Les annulations des factures, les annulations de payements et les rachats de quittances » :

La commission a constaté que les annulations des payements et les rachats des quittances sont faits après l'accord du Directeur de l'Agence commerciale et les annulations des factures sont faits après l'accord du Directeur de Distribution après le passage par la voix hiérarchique, et ces deniers sont classées et archivées.

2- Autres :

الملحق 2

- **Les registres réglementaires au niveau de la structure :**

Registres	L'état du registre				
Réclamations	Existe	Page de garde non établie	coté	paraphé	A jours
Suivi de la coupure	Existe	Page de garde non établie	Non coté	Non paraphé	A jours
Encaissements manuelles	Existe	Page de garde non établie	Non coté	Non paraphé	A jours
Suivi de la relève et présentation	Existe	Page de garde non établie	Coté	Paraphé	A jours
Pannes ELEC	Existe	Page de garde non établie	Non coté	Non paraphé	A jours
Pannes GAZ	Existe	Page de garde établie	Non coté	Non paraphé	A jours

- **Classement des archives :**

✓ La commission a constaté qu'une salle d'archive est disponible au niveau de cette structure pour l'archivage des documents, cette dernière est bien exploitée.

✓ Classement des archives : Moyen.

Rapport de contrôle de caisse de l'Agence Commerciale
« ..... – 43.. »
Page 5

3 جدول متابعة تنفي التوصيات السابقة .

الشركة الجزائرية لتوزيع الكهرباء و الغاز
Société Algérienne de Distribution de l'Eléctricité et du Gaz

- **La prise en charge des recommandations antérieures :**

Recommandations	Prise en charge		
	Oui	En cours	Non
La tenue de la caisse doit être contrôlée périodiquement, ce contrôle doit être effectué par une personne autre que le caissier.	X		
Vérifier que les écritures sur la caisse correspondent aux pièces justificatives.	X		
Vérifier que le montant réel en caisse correspond au solde du journal.	X		
Le respect du calendrier de relève et présentation est obligatoire.	X		
L'agence commerciale doit réserver un véhicule pour effectuer le versement chaque jour à l'arrêt de caisse.	X		
Les registres manquants doit être crées, coté et paraphé par le Directeur d'Agence.		X	
L'Agence commerciale de AIN BOUCIF doit créer un registre de suivi des rétablissements de la coupure.	X		
La DRC doit faire l'accusé de réception sur les bordereaux d'envoie des caisses.	X		
La DRC doit fournir les imprimés normalisées pour les nouveaux clients demandent le règlement par domiciliation «CCP».	X		

3- **Recommandations :** ألحق 3

- L'Agence commerciale doit créer, cotée et paraphée les registres manquants.

Fin de PV.

Mr. ..... **Mr.** .....

Rapport de contrôle de caisse de l'Agence Commerciale

4- Ventes ELEC : الملحق 4 .

Type de client	2021	2022	2023
BP	833	900	946
MP	41	41	45
HP	41	41	43
Total CD	915	982	1034

5- Pertes ELEC :

/	2021	2022	2023
Pertes	69	67	70

7- Ventes Gaz : الملحق 05

Type de client	2021	2022	2023
BP	334	317	347
MP	13	13	795
HP	0	0	0
Total CD	1128	330	360

9- Nombre d'abonnés ELEC par type de client: الملحق 06

Type de client	2021	2022	2023
BP	2834	3030	3148
MP	862	858	933
HP	126	106	115
Total CD	3823	3993	4196

10- Nombre d'abonnés GAZ par type de client: الملحق 07

Type de client	2021	2022	2023
BP	1916	1113	1214
MP	112	50	58
HP	72	25	26
Total CD	2100	1187	1298

II- OBJECTIFS D'ACTIVITES 2021

1. ACTIVITE ELECTRICITE

الملحق 8

1.1. Accroissement des Clients :

Il est attendu en **2021**un apport en abonnés nouveaux de : **5400**

- **5000** clients **BT.**
- **60** clients moyenne tension
- **50** clients haute tension.

1.2. Ventes :

Les prévisions des ventes d'électricité sont de **671.9GWh**elles sont réparties comme suit :

	Vente GWh
BT	611,9
MT	60
HT	0
TOTAL	671.9

الملحق 9

2. ACTIVITE GAZ :

2.1. Accroissement des clients :

Il est prévu pour **2021**, un apport en abonnés nouveaux de : **20100**

- **2000** clients en basse pression
- **80** clients moyenne pression
- **20** clients haute pression.

الملحق 10

2.2. Ventes :

Les prévisions **2021**des ventes de gaz sont **de.295.71 Mm3**elles sont réparties comme suit :

	VENTE (Mm3)
BP	280,5
MP	15,2
HP	0
TOTAL	295.71

الملحق 11

II- OBJECTIFS D'ACTIVITES 2022

3. ACTIVITE ELECTRICITE

الملحق 12

3.1. Accroissement des Clients :

Il est attendu en **2022**un apport en abonnés nouveaux de : **4300**

- **3980** clients basse tension
- **250** clients moyenne tension
- **70** clients haute tension.

3.2. Ventes :

Les prévisions des ventes d'électricité sont de 689.8**GWh**elles sont réparties comme suit :

	Vente GWh
BT	621,8
MT	23
HT	45,0
TOTAL	689.8

الملحق 13

4. ACTIVITE GAZ :

4.1. Accroissement des clients :

Il est prévu pour **2022**, un apport en abonnés nouveaux de : **1920**

- **1880** clients en basse pression
- **28**clients moyenne pression
- **12**clients haute pression.

الملحق 14

4.2. Ventes :

Les prévisions **2022**des ventes de gaz sont de **331 Mm3**elles sont réparties comme suit :

	VENTE (Mm3)
BP	316,0
MP	15,0
HP	0

الملحق 15

II- OBJECTIFS D'ACTIVITES 2023

5. ACTIVITE ELECTRICITE

5.1. Accroissement des Clients :

Il est attendu en **2023**un apport en abonnés nouveaux de : **4562**

- **4022** clients basse tension
- **40** clients moyenne tension
- **20**client haute tension.

5.2. Ventes :

Les prévisions des ventes d'électricité sont de **776.3GWh**elles sont réparties comme suit :

	Vente GWh
BT	668,1
MT	62
HT	46,20
TOTAL	776.3

6. ACTIVITE GAZ :

6.1. Accroissement des clients :

Il est prévu pour **2023**, un apport en abonnés nouveaux de : **2062**

- **2002** clients en basse pression
- **40**clients moyenne pression
- **20** clients haute pression.

6.2. Ventes :

Les prévisions **2023** des ventes de gaz sont de **376,61 Mm3**elles sont réparties comme suit :

	VENTE (Mm3)
BP	360,89
MP	15,72
HP	0
TOTAL	376.61